

APLICAÇÕES DO CUSTEIO BASEADO NAS ATIVIDADES DE UMA EMPRESA DE SERVIÇOS CONTÁBEIS*

OLIVEIRA, Fábio Borges de
Faculdade Santa Lúcia
fabio.borges09@terra.com.br

OLIVEIRA JÚNIOR, Roberto de
Faculdade Santa Lúcia
prof.ms.roberto@gmail.com

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo verificar a aplicabilidade, e as possíveis vantagens, do método de custeio ABC (Activity Based Costing) em uma empresa de serviços contábeis. Desta forma, o trabalho inicia-se com uma breve revisão bibliográfica, apresentando a temática relacionada ao método de custeio baseado em atividades (ABC). A seguir, é apresentado um referencial teórico sobre as empresas de serviços contábeis, evidenciando um panorama geral da atividade no Brasil no início do século XXI. Na sequência, é apresentado um estudo de caso aplicado na empresa de serviços contábeis CONTAX, situada no interior do Estado de São Paulo, com o objetivo de verificar a aplicabilidade e as vantagens de custos e de preço de venda obtidas com a aplicação do método ABC. O principal resultado encontrado foi que, para uma empresa que não utilizava nenhum método para apuração dos custos, a utilização do método ABC e sua consequente alocação dos custos da empresa às suas atividades possibilitou calcular o

Este artigo é parte integrante de Trabalho de Conclusão de Curso defendido em novembro de 2011, pelo discente Fábio Borges de Oliveira, como pré-requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade Santa Lúcia, sob orientação de Prof. MSc. Roberto de Oliveira Júnior

Recebido em 08-02-2012 • Aceito em 25-06-2012

custo por cliente e por ramo de atividade dos clientes, bem como apurar a lucratividade de cada um deles e também a lucratividade por ramo de atividade dos clientes da empresa de serviços contábeis.

PALAVRAS-CHAVE: *custeio baseado em atividades; empresas de serviços contábeis; contabilidade de custos.*

INTRODUÇÃO

É notório que o mundo dos negócios se torna a cada dia mais competitivo, fazendo com que as empresas se reestruturem para conseguir manterem-se em continuidade diante de uma competitividade tão acirrada.

Diante deste fato, as empresas de serviços contábeis, devido às constantes alterações nas obrigações acessórias e inovações tecnológicas impostas pelo fisco, devem passar por processos contínuos de reestruturação e aperfeiçoamento de suas atividades para que possam atender essas novas necessidades. Dentre as várias reestruturações necessárias, a mais complexa e importante delas é a reavaliação da gestão de custos, para que as empresas consigam oferecer serviços a preços competitivos diante do cenário atual.

As organizações contábeis normalmente não utilizam métodos de custeio para compor os preços de seus serviços e não conseguem fazer uma gestão adequada de seus custos e atividades, levando-as a trabalhar sem gestão de custos adequada e com preço de venda de seus serviços muitas vezes calculados de forma arbitrária, resultando, em alguns casos, que os preços dos serviços praticados tornem seus clientes inviáveis. E é neste ponto que as empresas de serviços contábeis podem fazer uso dos recursos oferecidos pelo método de custeio ABC (*Activity Based Costing*).

Com a utilização do custeio ABC, as empresas poderão ter maior controle da distribuição dos custos em relação às atividades necessárias para a execução de um serviço, oferecendo informações necessárias para o custeio e a formação de preço dos serviços, além de oferecer importantes recursos que possibilitam diversas análises da gestão e atuação da empresa no cenário atual, como a identificação de custos por atividades e lucratividade por clientes.

O estudo da aplicação de um sistema de custeio nas organizações de serviços contábeis contribui para um avanço na gestão dessas empresas, proporcionando informações relevantes quanto ao custeio de suas atividades e a viabilidade de seus clientes.

O intuito deste trabalho é verificar se o método de custeio ABC é aplicável a uma empresa de serviços contábeis e quais as vantagens de custo e preço dessa possível aplicação. Para atingir o objetivo proposto será desenvolvido um estudo de caso em uma empresa de serviços contábeis, tendo ainda como objetivos específicos o custeio das atividades executadas pela empresa e o custeio de seus clientes.

O problema direcionador da pesquisa está relacionado à evidenciação da possível utilização do custeio baseado em atividades em uma empresa de serviços contábeis e também das vantagens de sua utilização.

A justificativa deste trabalho se baseia no fato de que as empresas de serviços contábeis, por não utilizarem métodos de custeio de seus serviços e atividades, podem acabar praticando preços de serviços que, em muitos casos, tornam seus clientes inviáveis.

2. CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (*ACTIVITY BASED COSTING*)

Devido ao crescimento tecnológico e ao aumento da complexidade dos processos produtivos as empresas passaram a gerar estruturas adicionais para suporte aos seus processos e, com isso, houve um aumento considerável nos custos indiretos que passaram a se tornar mais representativos nos custos dos produtos e serviços. Mauad e Pamplona (2002) criticam que os sistemas de custeio tradicionais, utilizados ainda hoje, apresentam distorções relevantes na alocação dos custos indiretos, deixando de serem eficazes para as tomadas de decisões estratégicas à empresa. Diante deste fato, dentre os diversos métodos de custeio utilizados pelas empresas para obter informações necessárias ao custeio e gerenciamento das empresas destaca-se o sistema de custeio baseado em atividades que têm mostrado grande eficácia na alocação de custos indiretos aos produtos e/ou serviços.

O sistema ABC teve suas origens no setor industrial. Após o modelo Ford de produção, as empresas passaram a ampliar a diversificação de seus produtos e serviços, aumentando desta forma a complexidade de seus processos produtivos e aumentando consideravelmente os custos indiretos necessários ao suporte desses novos processos. Com isso, os sistemas de custeio tradicionais deixaram de dar o suporte necessário às informações gerenciais que as empresas passaram a necessitar, e fazendo surgir técnicas mais avançadas de custeio e geração de informações gerenciais, dentre elas destaca-se o sistema de custeio baseado nas atividades, o ABC (ARAÚJO; SILVA, 2010).

Conforme Nakagawa (2008), existem relatos de uso do ABC nos séculos XVIII e XIX, e também informações de estudos e utilização realizados na década de 60. Porém, os mais importantes estudos realizados sobre o ABC estão registrados em meados dos anos 80 conforme relatado por Ostrenga *et al.* (1997). O autor completa que, no Brasil o ABC passou a ter maior notoriedade em 1989, quando passou a ser estudado e pesquisado pela Universidade de São Paulo.

De acordo com Ostrenga *et al.* (1997), o custeio ABC é um método no qual pode-se calcular os custos dos objetos. Neste ponto, os objetos podem ser desde produtos, serviços e clientes ou qualquer outro ponto importante para a gestão da empresa.

Segundo Martins (2003), o sistema ABC é um sistema de custos que visa melhorar os problemas de distorções na alocação de custos indiretos causados pela alocação desses custos em forma de rateio que muitas vezes são arbitrários. Ainda segundo o autor, os custos diretos também podem ser alocados com a utilização do sistema ABC, porém, as diferenças não serão significativas em relação aos modelos tradicionais.

Conforme Kaplan e Cooper (1998), o sistema de custeio baseado em atividades verifica o comportamento dos custos por atividades, fazendo uma relação entre as atividades e os recursos por ela sacrificados, permitindo às organizações obter informações de custos de seus processos de negócios.

O pressuposto básico do ABC parte do princípio de que os recursos são consumidos pelas atividades e estas, por sua vez, são consumidas pelos objetos de custos (NAKAGAWA, 2008). E, sob essa ótica, ao implantar o custeio ABC, a empresa passa a obter informações mais acuradas dos custos dos produtos e/ou serviços prestados.

O método ABC custeia as atividades para depois alocá-la aos produtos ou serviços. Desta forma, é preciso identificar claramente quais são as atividades relevantes que agregam ou não valor e que posteriormente possam ser alocadas aos produtos por meio dos direcionadores de custos (NAKAGAWA, 2008).

A partir deste ponto, determinando que o foco principal do custeio ABC é apurar os custos das atividades executadas nas organizações, baseada nas três fontes de sua essência: recursos, atividades e objetos de custos.

Desta forma, Martins (2003) afirma que recursos são gastos com bens e serviços para que se possam produzir outros bens e serviços. Segundo o autor, recursos são gastos reconhecidos como custos mediante sua identificação nos fatores de produção e execução de serviços. Como exemplo, pode-se citar itens como: matéria-prima consumida, materiais auxiliares,

mão-de-obra produtiva, custos gerais de fabricação, serviços de apoio à produção entre outros.

Nakagawa (2008), explica que recursos são os fatores de produção, que podem ser obtidos dentro ou fora do ambiente das organizações, e estes podem ser matérias-primas, mão-de-obra direta, custos indiretos, etc.

Já uma atividade pode ser entendida como uma ação que produz bens e serviços, utilizando-se de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros (MARTINS, 2003).

De maneira mais vasta, Nakagawa (2008, p. 42), entende que “atividades não se referem apenas a processos de manufatura, mas também à produção de projetos, serviços etc., bem como as inúmeras ações de suporte a esses processos”.

Ching (2001), relata que atividades são caracterizadas pela forma que as ações são tomadas dentro das organizações, são eventos relacionados entre si que geram relação de causa e efeito.

Caracterizando as atividades, é necessário identificar as atividades que agregam e as que não agregam valor à empresa. Desta forma, as atividades que agregam valor são aquelas nas quais os clientes, de alguma forma, têm suas necessidades atendidas e a valorização das atividades pelos clientes, sejam eles internos ou externos, não implica que as atividades que não agregam valor devam ser eliminadas, visto que, não há diferenças em custear atividades que agregam ou não valor (COGAN, 2000). E as atividades que não agregam valor, de acordo com Martins e Rocha (2010), podem ser observadas sob duas óticas. A primeira é a dos clientes externos, onde as atividades que não agregam valor são aquelas que podem ser eliminadas sem afetar suas necessidades. A segunda ótica é a dos administradores e acionistas, onde todas as atividades que de alguma forma contribuem para aumentar o resultado econômico, ou evitar que ele diminua, agregam valor.

O método ABC custeia as atividades para depois alocá-la aos produtos ou serviços. Desta forma, é preciso identificar claramente quais são as atividades relevantes que agregam ou não valor e que posteriormente possam ser alocadas aos produtos por meio dos direcionadores de custos. Nesse sentido, Kaplan e Cooper (1998), expressam que a seleção de um gerador de custo da atividade reflete uma compreensão subjetiva entre precisão e custo de medição.

Nakagawa (2008), afirma que direcionadores de custos são eventos que produzem efeitos em uma determinada atividade e no consumo de recursos produzidos por ela.

Para Ostrenga *et al.* (1997), um direcionador de custos é o fundamento principal para que os custos das atividades sejam atribuídos aos produtos e serviços de forma adequada, e nesse ponto, a escolha adequada dos direcionadores de custos em relação às atividades é primordial para que os custos sejam alocados com o máximo de precisão possível.

O direcionador de custos é a variável que representa a relação de causa e efeito entre seu próprio volume e o consumo de recursos. Sendo assim, o fator que determina ou influencia o custo de cada grupo de recursos (MARTINS; ROCHA, 2010).

Martins (2003), explica que dois modelos de direcionadores de custos podem ser utilizados no método ABC: os direcionadores de recursos que visam direcionar as atividades aos recursos por ela consumidos e os direcionadores de atividades que visam alocar os custos atribuídos às atividades aos objetos de custo.

Conforme Perez Jr., Oliveira e Costa (2006), os direcionadores de custos evidenciam a relação entre recursos consumidos e as atividades, já os direcionadores de atividades visam evidenciar a relação entre as atividades e os objetos de custos que se deseja custear.

Kaplan e Cooper (1998), explicam que existem três categorias de direcionadores de custos, sendo:

- Direcionadores de transação: avaliam as operações repetitivas, ou seja, a frequência com que às atividades são executadas;
- Direcionadores de duração: relacionados ao tempo das atividades, ou seja, o tempo necessário para que uma atividade seja executada;
- Direcionadores de intensidade: relacionam-se com os recursos necessários para execução de determinada atividade

Diante da utilização do método ABC, Martins (2003) cita que a quantidade de direcionadores a ser utilizada varia para cada empresa e, como as atividades são realizadas, além do fato de que é preciso saber qual o grau de acurácia que a empresa deseja e também se o custo benefício é realmente viável

Determinados os conceitos de recursos, atividades e direcionadores de custos, faz-se necessário abordar os objetos de custos que sob a ótica do custeio baseado em atividades é tudo aquilo que consome atividades que consomem recursos (ALMEIDA *et al.*, 2009).

Segundo Paixão (2001), objetos de custos são elementos que podem ser custeados como clientes, produtos, serviços e processos. Neste sentido, Almeida *et al.* (2009), afirma que objetos de custos variam de acordo com os interesses da administração da empresa, podendo ser desde produtos e

serviços até lotes de produtos ou um determinado processo de fabricação.

Assim, em decorrência de sua utilização, conforme Botelho (2006), o sistema ABC se destaca dos demais sistemas de custeio por ser um modelo de controle de recursos consumidos, e não apenas dos gastos dele decorrentes. O autor afirma ainda, que o sistema ABC é um modelo de gestão de como as organizações consomem seus recursos e não apenas mais um complexo sistema de contabilidade de custos.

Segundo Cogan (2003), um dos benefícios oferecidos pelo método ABC é de possibilitar uma melhoria nas decisões gerenciais, pois efetua o custeio dos produtos com mais acurácia evitando produtos com valores de custos abaixo ou acima de seus valores reais, permitindo mais transparência nas tomadas de decisões gerenciais buscando a otimização da rentabilidade dos negócios.

Um dos maiores benefícios trazidos pelo sistema ABC é a capacidade de evidenciar os esforços produzidos pelas empresas para melhorar seu desempenho por meio da identificação das principais causas de custos, e esse método de custeio pode ser utilizado tanto por empresas industriais quanto por empresas prestadoras de serviços (OSTRENGA *et al.*, 1998).

Ainda segundo estes autores, um dos grandes problemas das empresas é a tomada de decisão para manter lucrativas as complexas e diversificadas organizações. Nesse sentido, informações importantes a respeito de custos de processos, produtos, serviços e clientes são de suma importância para auxiliar os gestores nos processos de tomadas de decisões.

Para Kaplan e Cooper (1998), o sistema ABC teve seus estudos iniciados no setor industrial devido a esses já terem um sistema de custos que atendessem suas necessidades de avaliação de estoques para incluí-los nos relatórios financeiros. Enquanto isso, as organizações prestadoras de serviços nunca precisaram medir os custos de seus serviços e clientes, funcionando por décadas sem um sistema de custeio. Porém, atualmente muitas empresas prestadoras de serviços estão se beneficiando com o uso das técnicas abordadas pelo sistema ABC. Segundo esses autores, as empresas prestadoras de serviços têm as mesmas necessidades gerenciais das empresas fabris, necessitando do custeio baseado em atividades para relacionar os custos dos recursos que fornecem às receitas geradas pelos serviços e clientes específicos atendidos por esses recursos.

A atual conjuntura econômica fez com que as empresas de serviços necessitassem conhecer, controlar e gerenciar seus custos com mais eficácia e que uma visão mais apurada dos custos não era necessária apenas para os setores industriais (MAUAD; PAMPLONA, 2002).

3. EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS

As empresas constituídas com fins lucrativos visam explorar uma atividade econômica, seja esta voltada para a área comercial, industrial ou de prestação de serviços. Nesse contexto, as empresas de serviços contábeis se inserem na economia na área de prestação de serviços, atuando como responsáveis pelo controle das rotinas contábeis e produção de informações gerenciais para as pequenas e médias empresas (RODRIGUES; ROSA, 2006).

Conforme Sá (1995, p. 182) *apud* Rodrigues e Rosa (2006, p. 2), pode-se definir as empresas de serviços contábeis como:

[...] A empresa que explora a prestação dos serviços profissionais de contador, quais sejam: escrituração contábil, planejamento de contas, organização dos serviços contábeis, auditoria, orientações sobre balanços, análises das situações da empresa através de seu balanço, organização das escritas de custos de produção etc. [...]

Segundo Kühl *et al.* (2006), não há informações precisas sobre quantas empresas terceirizam serviços contábeis. Esse número é expressivo devido ao fato de não ser economicamente viável, para micro e pequenas empresas, manter sua escrituração contábil, fiscal e serviços de recursos humanos internamente.

As empresas de serviços contábeis atendem clientes dos mais variados segmentos da economia: pessoas jurídicas e físicas, pequenas, médias e grandes empresas. Porém, muitas delas se especializam em determinados tipos de clientes (THOMÉ, 2001).

Nesse sentido, Liba (2001) ressalta que as empresas de serviços contábeis se dedicam, principalmente, à prestação dos seguintes serviços a seus clientes:

- Escrituração contábil e fiscal;
- Rotinas de departamento pessoal;
- Encaminhamento de documentos;
- Legalização de atos de registro como constituição, alteração e cancelamento de empresa;

Para Moura (2008), o campo de atuação das empresas de serviços contábeis é mais amplo, pois além das rotinas contábeis, fiscais, de departamento pessoal e legalização de atos de registros, essas empresas ainda podem oferecer serviços como: consultoria, assessoria, auditoria, cálculo

dos custos, análise econômico-financeira, perícia contábil, planejamento tributário, proposição de sistemas gerencias e outros serviços de natureza contábil.

Kühl *et al.* (2006) explanam de forma inteligente a realidade das empresas de serviços contábeis nos dias atuais, onde há três serviços principais prestados a seus clientes que são: contabilidade, escrituração fiscal e as rotinas de departamento pessoal.

4. METODOLOGIA DE PESQUISA

Segundo Cruz e Ribeiro (2004), pesquisa é um modo de compreensão da forma e como se processam os fenômenos que podem ser observados, sendo possível descrever sua estrutura e funcionamento. Nesse sentido, uma pesquisa científica tem como propósito revelar respostas a questões propostas, tendo como finalidade a compreensão dos fatos que se obtém por meio da formulação precisa de hipóteses.

Desta forma, este trabalho visa apresentar uma pesquisa descritiva utilizando como ferramenta o estudo de caso que, segundo Severino (2007), é uma pesquisa que tem como estudo um caso em particular considerado representativo. Neste sentido, Martins (2006) relata que a execução do estudo de caso deve ter forte referencial teórico e características próprias do caso a ser estudado, e que deve construir um conjunto de códigos, menções e procedimentos que permita ser possível repetir os procedimentos ou aplicá-lo a outro caso com características semelhantes ao caso original.

4.1 ESTUDO DE CASO

O presente estudo foi aplicado em uma empresa de serviços contábeis com sede na cidade de Itapira, Estado de São Paulo, com objetivo de verificar se é possível aplicar e apurar o custo de suas principais atividades e posteriormente o custeio de seus respectivos clientes, utilizando para isso o sistema de custeio baseado em atividades.

a) A empresa

O estudo em questão foi aplicado na empresa CONTAX (nome fictício utilizado para preservar a identidade da empresa) que tem como suas principais atividades os serviços básicos de um escritório de contabilidade como escrita fiscal e contábil e serviços de folha de pagamento, além de outros como planejamento tributário, gestão de custos, assessoria empresarial e

gestão de recursos humanos que não serão objetos de estudo neste trabalho.

Nesse sentido, a empresa mantém sua estrutura funcional da seguinte forma:

- Contabilidade: realiza a contabilidade financeira dos clientes direcionada principalmente a atender à legislação vigente;
- Escrita fiscal: registro e análise dos documentos fiscais e apuração de impostos para suprir as necessidades do fisco;
- Folha de pagamento: admissões, rescisões, cálculos de folhas de pagamento e férias, controle de documentos trabalhistas e previdenciários;

b) Aplicação da metodologia ABC

Conforme Carpes e Utzig (2006), os custos representam os recursos consumidos pela execução dos serviços prestados às empresas, e aqui foram representados por informações colhidas na empresa CONTAX referentes ao mês de maio de 2011, identificados por departamento e apresentados mediante registros e controles, conforme **Tabela 1**.

Tabela 1 - Custos por departamento

Recursos	Contábil	Fiscal	Pessoal	Administração	Total
Pró-Labore	6.211	8.282	2.070	4.141	20.704
Salários/Encargos/Provisões/Benefícios	13.051	9.744	6.507	-	29.302
Aluguel	431	288	647	791	2.157
Telefonia	233	489	718	156	1.596
Serviços de Entrega	106	268	410	44	828
Material de Expediente	526	852	997	118	2.493
Cartório/Assinaturas	645	516	387	258	1.807
Manutenção de Softwares	144	115	87	58	404
Manutenção de Máquinas e Equipamentos	116	93	70	46	325
Manutenção de Veículos	549	439	329	220	1.538
Depreciação	647	518	388	259	1.812
Seguros	280	280	280	280	1.119
Entidades Associativas	76	61	45	30	212
Publicidade e Propaganda	291	233	175	117	816
Custos Periódicos	1.963	1.570	1.178	785	5.495
TOTAL	25.270	23.747	14.289	7.302	70.608

Depois de levantados os custos por departamento, foram alocados os custos do departamento de administração aos demais com base nas horas trabalhadas por departamento, pois, as atividades realizadas por ele se caracterizam como atividades de suporte aos demais e não como atividades-fim da empresa.

Desta forma, de acordo com Atkinson *et al.* (2000), as atividades executadas pelo departamento de administração dão suporte para que os demais departamentos executem as atividades fins, ou seja, aquelas que podem ser direcionadas aos objetos de custos conforme demonstra a **Tabela 2**.

Tabela 2 - Alocação dos custos do departamento de administração

Recursos	Contábil	Fiscal	Pessoal	Total
Custos do departamento	25.270	23.747	14.289	63.306
Custos da administração	3.043	2.434	1.825	7.302
TOTAL	28.313	26.181	16.114	70.608

Após identificação dos custos por departamento, deu-se início à identificação e listagem das atividades de maior relevância em cada departamento executadas pela empresa, sendo utilizado como direcionador de recursos o tempo gasto com cada atividade. O levantamento das atividades e seus respectivos tempos por departamento foram efetuados por meio de um sistema de processamento de dados desenvolvido pela própria empresa, demonstrado a seguir, bem como a descrição das atividades.

A **Tabela 3** demonstra as atividades e sua representação de consumo dentro do departamento contábil.

Tabela 3 - Atividades e tempo do departamento contábil

Departamento Contábil		
Atividades	% Total do Tempo	Custo da Atividade R\$
Lançamentos contábeis	44	12.457
Conciliação contábil	29	8.211
Encerramento contábil	8	2.265
Apuração de impostos	5	1.416
Obrigações acessórias	10	2.831
Outras	4	1.133
TOTAL	100	28.313

A **Tabela 4** demonstra as atividades e sua representação de consumo dentro do departamento fiscal.

Tabela 4 – Atividades e tempo do departamento fiscal

Departamento Fiscal		
Atividades	% Total do Tempo	Custo da Atividade R\$
Lançamentos fiscais	59	15.447
Encerramento Fiscal	5	1.309
Apuração de impostos	18	4.713
Obrigações acessórias	15	3.927
Outras	3	785
TOTAL	100	26.181

A **Tabela 5** demonstra as atividades e sua representação de consumo dentro do departamento pessoal.

Tabela 5 – Atividades e tempo do departamento pessoal

Departamento Pessoal		
Atividades	% Total do Tempo	Custo da Atividade R\$
Folha de pagamento	50	8.057
Admissão	15	2.417
Rescisão	22	3.545
Obrigações acessórias	10	1.611
Outras	3	483
TOTAL	100	16.114

Após a identificação das atividades e apuração de seus respectivos custos é necessário efetuar a identificação dos objetos de custos. Nesse sentido, seguindo os objetivos propostos neste trabalho, ficam definidos como objeto de custo os clientes da empresa de serviços contábeis, que para simplificação e melhor amostragem serão analisados apenas os dez maiores clientes que juntos representam 45% (quarenta e cinco por cento) do faturamento da empresa conforme demonstrado na **Tabela 6**.

Tabela 6 – Honorários por cliente – Carteira de clientes da empresa CONTAX

Clientes/Ramo de atividade	Honorários R\$
Cliente A – Indústria de Papel	5.611
Cliente B – Indústria Automotiva	12.319
Cliente C – Indústria Automotiva	3.347
Cliente D – Construção Civil	2.847
Cliente E – Metalúrgica	4.313
Cliente F – Metalúrgica	1.208
Cliente G – Associação Assistencial	2.329
Cliente H – Indústria de Papel	880
Cliente I – Comércio de Materiais Hospitalares	2.674
Cliente J – Supermercado	1.760
Total	37.289

A seguir foram identificados os direcionadores de custos que melhor demonstram a relação de causa e efeito entre a sua execução e o consumo de recursos das atividades em relação aos objetos de custos. Assim, o **Quadro 1** identifica os direcionadores de custos das atividades de cada departamento.

Quadro 1 - Direcionadores de custos por atividades

Departamento	Atividades	Direcionadores de Custos
Contábil	Lançamentos Contábeis	Número de Lançamentos Contábeis
	Conciliação Contábil	Número de Lançamentos Contábeis
	Apuração de Impostos	Tempo gasto para execução da atividade
	Encerramento Contábil	Tempo gasto para execução da atividade
	Obrigações Acessórias	Tempo gasto para execução da atividade
	Outras	Número de Lançamentos Contábeis
Fiscal	Escrita Fiscal	Número de Lançamentos Fiscais
	Apuração de Impostos	Tempo gasto para execução da atividade
	Obrigações Acessórias	Tempo gasto para execução da atividade
	Encerramento Fiscal	Tempo gasto para execução da atividade
	Outras	Número de Lançamentos Fiscais

Departamento	Atividades	Direcionadores de Custos
Pessoal	Folha de Pagamento	Tempo gasto para execução da atividade
	Admissão	Número de admissões
	Rescisão	Número de rescisões
	Obrigações Acessórias	Tempo gasto para execução da atividade
	Outras	Tempo gasto para execução da atividade

Após o levantamento dos custos das atividades de cada departamento e a identificação dos direcionadores de custos que melhor representam a relação de causa e efeito entre as atividades e o objeto de custo em questão, dá-se continuidade na metodologia ABC com a alocação dos custos das atividades aos objetos de custos (clientes), conforme demonstra a **Tabela 7**.

Tabela 7 – Custos por cliente – Empresa CONTAX

Cientes	Contábil	Fiscal	Pessoal	Total
Cliente A – Indústria de Papel	1.808	1.602	1.315	4.725
Cliente B – Indústria Automotiva	2.969	4.941	3.956	11.866
Cliente C – Indústria Automotiva	924	1.215	1.130	3.270
Cliente D – Construção Civil	495	811	908	2.213
Cliente E – Metalúrgica	867	886	1.246	2.999
Cliente F – Metalúrgica	256	320	416	993
Cliente G – Associação Assistencial	628	510	1.483	2.621
Cliente H – Indústria de Papel	154	221	377	752
Cliente I – Com. de Materiais Hospitalares	462	735	769	1.966
Cliente J – Supermercado	487	781	469	1.738

Com base nas informações extraídas da tabela anterior, foi possível apurar os custos totais de cada cliente e assim calcular a lucratividade de cada um deles, conforme demonstrado na **Tabela 8**.

Tabela 8 – Lucratividade por cliente – Empresa CONTAX

Cientes	Honorários R\$	Custos R\$	Resultado RS	Lucratividade %
Cliente A – Indústria de Papel	5.611	4.725	886	16%

Clientes	Honorários R\$	Custos R\$	Resultado RS	Lucrativi- dade %
Cliente B – Indústria Automotiva	12.319	11.866	453	4%
Cliente C – Indústria Automotiva	3.347	3.270	77	2%
Cliente D – Construção Civil	2.847	2.213	633	22%
Cliente E – Metalúrgica	4.313	2.999	1.315	30%
Cliente F – Metalúrgica	1.208	993	215	18%
Cliente G – Associação Assistencial	2.329	2.621	- 292	-13%
Cliente H – Indústria de Papel	880	752	127	14%
Cliente I – Materiais Hospitalares	2.674	1.966	708	26%
Cliente J – Supermercado	1.760	1.738	22	1%

Por meio das informações obtidas, e devido à constatação da baixa lucratividade de alguns clientes, foi feito um levantamento da lucratividade por ramo de atividade dos respectivos clientes (objetos de custos), conforme **Tabela 9**.

Tabela 9 – Lucratividade por ramo de atividade dos clientes - Empresa CONTAX

Ramo de atividade	Honorários R\$	Custos R\$	Resultado R\$	Lucratividade %
Indústria de Papel	6.491	5.477	1.014	16%
Automotivo	15.666	15.136	531	3%
Construção Civil	2.847	2.213	633	22%
Metalúrgica	5.521	3.992	1.529	28%
Associação Assistencial	2.329	2.621	- 292	-13%
Mat. Hospitalar	2.674	1.966	708	26%
Supermercado	1.760	1.738	22	1%

Conforme análise dos quadros anteriores ficou constatada a baixa lucratividade de alguns clientes e a lucratividade negativa do cliente que explora o ramo de assistência social, o que levou a analisar a lucratividade desses clientes por ramo de atividade constando que os ramos automotivos e supermercados proporcionam uma lucratividade abaixo de 5% e a associação assistencial é responsável por um prejuízo de 13%. Por outro lado, os demais ramos de atividades proporcionam retorno acima de 15% podendo chegar a 28% no ramo de metalurgia.

Estendendo a análise para as atividades, observou-se que a atividade responsável pelo cumprimento das obrigações acessórias impostas pelo Fisco para as empresa vem aumentando consideravelmente os custos para as empresas de serviços contábeis, pois, na empresa em estudo, o custo com essa atividade representa 11,85% dos custos totais da empresa.

Percebe-se que, na empresa pesquisada, as pequenas e médias empresas ainda são amplamente dependentes de seus serviços, fazendo com que a empresa de serviço contábil em questão não se paralise na evolução de conceitos e técnicas, pois, a simplificação e a revolução da tecnologia da informação, não simplificou os serviços prestados por essas empresas conforme mencionado por Rosa e Olinquevitch (2008), ocorrendo uma situação contrária, pois, a revolução tecnológica do Fisco e as novas legislações não chegam a ser atuantes em seus clientes, caindo sobre elas o cumprimento de tais obrigações, e o completo entendimento dessa nova situação para a empresa pesquisada é fundamental para sua continuidade, e o conhecimento das novas legislações e das novas tendências tecnológicas podem ser fatores de diferenciação entre as demais empresas de serviços contábeis.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O custeio baseado em atividades vem sendo utilizado pelas empresas dos mais variados ramos de atuação para melhorar a apuração dos custos e despesas indiretas e também para auxiliá-las nas decisões gerenciais e, sendo utilizado como ferramenta de análise, proporciona maior precisão na determinação de custos gerados por essas empresas. Contudo, a sua utilização nas micro e pequenas empresas, principalmente no ramo de prestação de serviços, têm sido pouco relatadas e difundidas não recebendo a devida atenção a respeito de sua utilização nessas empresas.

Desta forma, o intuito deste estudo foi o de verificar a aplicabilidade do referencial teórico do custeio baseado em atividades em uma empresa do ramo de prestação de serviços contábeis e suas possíveis vantagens, o que, de acordo com os capítulos anteriores, concluiu-se que o objetivo foi atingido, demonstrando que o custeio baseado em atividades pode ser aplicado a uma empresa de prestação de serviços contábeis em sua plenitude e que pode alcançar vantagens com a extração de informações gerenciais necessárias para análise de suas atividades e rentabilidade de seus clientes.

No contexto deste estudo, a empresa em questão não possuía

informações precisas dos custos de suas prestações de serviços, e também não possuía informações sobre a lucratividade de seus clientes. A pesquisa revelou que foi possível demonstrar a lucratividade de cada cliente estudado, e ainda, evidenciada a informação dos ramos de atividade dos clientes que são mais lucrativos para a empresa e, conseqüentemente, quais necessitam de uma revisão em seus honorários.

Diante dos fatos expostos acima, além de demonstrar a possibilidade de aplicação do custeio baseado em atividades em uma empresa de prestação de serviços contábeis, a sua aplicação permite também o levantamento de informações gerenciais, com menos subjetividade que os demais métodos de custeio, indispensáveis para os processos decisórios das empresas.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, R. A. S. de *et al.*. Custeio baseado em atividades em agronegocio citrícola. **Anais do XVI Congresso Brasileiro de Custos**. 2009, Ceará. Disponível em:< <http://www.abcustos.org.br>> Acesso em fevereiro de 2011.

ARAÚJO, G. C. de; SILVA, R. P.. **Método de Custeio Baseado em Atividades: ABC** como ferramenta de gestão. Disponível em:< http://www.firb.br/interatividade/edicao1/_private/Método%20ABC.htm> Acesso em fevereiro de 2011.

ATKINSON, A. A. *et al.*. **Contabilidade Gerencial**, Editora Atlas S.A., São Paulo, 2000.

BOTELHO, E. M.. **Custeio Baseado em Atividades – ABC: Aplicação em uma organização hospitalar universitária**, Tese de Doutorado - Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, 2006, São Paulo. Disponível em:< <http://www.usp.br>> Acesso em fevereiro de 2011.

CARPES, A. M. da S.; UTZIG, M. J. S.. Aplicação do ABC (Activity Based Costing) na Gestão de Resultados das empresas de serviços contábeis: um estudo de caso. **Anais do XIII Congresso Brasileiro de Custos**, 2006, Belo Horizonte. Disponível em:< <http://www.abcustos.org.br>> Acesso em março de 2011.

CHING, H. Y.. **Gestão baseada em custeio por atividade**. Editora Atlas S.A., São Paulo, 3ª Edição, 2001.

COGAN, S.. **Activity Based Costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial**. Pioneira Thomson, São Paulo, 2003.

CRUZ, C.; RIBEIRO, U.. **Metodologia Científica: Teoria e Prática**. Axcel Books do Brasil Editora Ltda, Rio de Janeiro, 2ª Edição, 2004.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R.. **Custo & Desempenho: Administre seus custos para ser**

mais competitivo, Editora Futura, São Paulo, 1998.

KÜHL, C. A. *et al.*. A utilização do custeamento ABC em uma organização contábil – Uma simulação. **Anais do XIII Congresso Brasileiro de Custos**. Belo Horizonte, 2006. Disponível em: < <http://www.abcustos.org.br> > Acesso em março de 2011.

LIBA, A.. O sistema de custeio ABC em uma organização contábil. **Congresso Internacional: Cruzando fronteiras, tendências de contabilidade directiva para el siglo XXI**, 2001. Disponível em: < <http://www.intercostos.org/documentos/Trabajo030.pdf> > Acesso em maio de 2011.

MARTINS, E.. **Contabilidade de Custos**. Editora Atlas S.A., São Paulo, 9ª Edição, 2003.

MARTINS, E.; ROCHA, W.. **Métodos de custeio comparados**. Editora Atlas S.A., São Paulo, 2010.

MARTINS, G. de A.. **Estudo de Caso: uma estratégia de pesquisa**. Editora Atlas S.A., São Paulo, 2006.

MAUAD, L. G. A.; PAMPLONA, E. O.. O Custeio ABC em empresas de serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor. **Anais do IX Congresso Brasileiro de Custos**. São Paulo, 2002. Disponível em: < <http://www.abcustos.org.br> > Acesso em fevereiro de 2002.

MOURA, F. dos S.. Uma contribuição a mensuração dos custos na prestação de serviços contábeis. **Anais do XV Congresso Brasileiro de Custos**. Curitiba, 2008. Disponível em: < <http://www.abcustos.org.br> > Acesso em abril de 2011.

NAKAGAWA, M.. **ABC Custeio Baseado em Atividades**. Editora Atlas S.A., São Paulo, 2ª Edição, 2008.

OSTRENGA, M. *et al.*. **Guia da Ernest & Young para Gestão Total dos Custos**. Editora Record, Rio de Janeiro, 13ª Edição, 1997.

PAIXÃO, L. Q. da. **Uma proposta de custeio para empresas prestadoras de serviços de transporte rodoviário de cargas**. Dissertação de Mestrado - Universidade do Rio Grande do Sul, Escola de Engenharia, 2001, Porto Alegre. Disponível em: < <http://www.hdl.handle.net/10183/2836> > Acesso em abril de 2011.

PEREZ JR, José H. ; OLIVEIRA, L. M. de; COSTA, R. G.. **Gestão estratégica de custos**. Editora Atlas S.A., São Paulo, 2006.

ROSA, J. A.; OLINQUEVITCH, J. L.. **De contador a consultor: Estratégia para ampliação do portfólio de serviços do escritório contábil**. IOB Thomson, São Paulo, 2ª Edição.

RODRIGUES, C.R.; ROSA, P. M. da. O custeio baseado em atividades como instrumento de gestão em empresas contábeis. **Anais do XIII Congresso Brasileiro de Custos**. Belo Horizonte, 2006. Disponível em: < <http://www.abcustos.org.br> > Acesso em abril de 2011.

SEVERINO, A. J.. **Metodologia do Trabalho Científico**. Cortez Editora, São Paulo, 23ª Edição, 2007.

THOMÉ, I.. **Empresa de serviços contábeis** – Estrutura e funcionamento. Editora Atlas S.A., São Paulo, 2001.

