

## MÉTODO DE CUSTEIO ABC: UM ESTUDO DE CASO NA ATIVIDADE CONTÁBIL

### METHOD OF COSTING ABC: A STUDY OF CASE IN ACCOUNTING ACTIVITY

<sup>1</sup>SOUZA-JUNIOR, Diemerson Laerte de.

<sup>1e2</sup>Discente do Departamento de Ciências Contábeis - Faculdades Integradas de Ourinhos-FIO/FEMM

#### RESUMO

Percebe-se o quanto o mundo evoluiu tanto em aspectos tecnológicos quanto financeiros, e com isso, o mercado acompanhou esta evolução tornando-se cada vez mais globalizado e competitivo, conseqüentemente aumentando a concorrência entre empresas assim como a exigência de seus clientes em proporcionar um produto de maior qualidade e um serviço com melhor eficiência, todos estes requisitos vêm abrangendo não só as empresas do ramo de atividade de comércio, mas também as indústrias e prestações de serviço. Com essa perspectiva e essa necessidade de atender a todos estes requisitos, as empresas tiveram que pensar e planejar uma maneira de reduzir o máximo seus custos sem perder a qualidade de seu produto e serviço, surgindo assim a necessidade da contabilidade gerencial e seus gestores em adotar um sistema que dê um tratamento diferenciado aos seus custos com enfoque em reduzir as distorções estimuladas pelo rateio. O presente trabalho teve como objetivo realizar um estudo de caso o qual teve como enfoque a aplicação do Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), nas atividades de serviços contábeis com o intuito de sanar os problemas encontrados pela empresa em formular os preços de venda de seus serviços e diminuir ao máximo a distorção na distribuição de seus custos. Através de muito tempo, os gestores das empresas se baseavam e tomavam decisões com relação nos modelos financeiros de avaliação de desempenho baseado em demonstrações contábeis. enfatiza que Os Relatórios gerenciais eram constituídos por demonstrações de resultado, balanços patrimoniais e outras peças contábeis tratadas de acordo com as necessidades gerenciais de cada empresa específica. A partir do momento em que a gerência do processo é a chave para a gerência da empresa, as atividades e os custos assumem importância crucial para tornar a contabilidade gerencial uma ferramenta valiosa para os gestores de hoje. Verificou-se durante o estudo que a aplicação do método de custeio resulta em relatórios mais precisos com a finalidade de melhor análise dos gestores ultrapassando assim este obstáculo que atinge a maioria dos prestadores de serviços em saber qual o seu real custo com os serviços prestados.

**Palavras-chave:** Relatórios Gerenciais. Custeio. Gestores. Método ABC. Contabilidade.

#### ABSTRACT

It is evident how much the world has evolved both in technological as financial aspects, and with it, the market has followed this trend becoming increasingly globalized and competitive, thereby increasing competition between companies as well as the requirement of its customers in providing a higher quality product and best service with efficiency, all these requirements are covering not only the branch companies of trading activity, but also industries and service provision. With this perspective and the need to meet all these requirements, companies have had to think and plan a way to cut costs the maximum without losing the quality of your product and service, thus resulting in the need for management accounting and their managers to adopt a system that gives special treatment to its costs with a focus on reducing distortions stimulated by apportionment. This study aimed to conduct a case study which was to focus on application of the Method of Activity Based Costing (ABC), the accounting services activities in order to remedy the problems found by the company to formulate selling prices their services and maximally reduce the distortion in the distribution of its costs. Through long, company managers were based and made decisions regarding the financial models for performance evaluation based on financial statements. The Management reports emphasizes that consisted of income statements, balance sheets and other accounting documents handled according to the managerial needs of each specific company. From the moment the management process is key to the company's management, the activities and costs is crucial to make managerial accounting a

valuable tool for today's managers importance. It was found during the study that the application of the method of custui results in more accurate reporting in order to better analysis of managers thus overcoming this obstacle that affects most of the service providers to know what your actual cost of services provided.

**Keywords:** Management Reports. Costing. Managers. ABC Method. Accounting.

## INTRODUÇÃO

Percebe-se o quanto o mundo evoluiu tanto em aspectos tecnológicos quanto financeiros, e com isso, o mercado acompanhou esta evolução tornando-se cada vez mais globalizado e competitivo, conseqüentemente aumentando a concorrência entre empresas assim como a exigência de seus clientes em proporcionar um produto de maior qualidade e um serviço com melhor eficiência, todos estes requisitos vêm abrangendo não só as empresas do ramo de atividade de comércio, mas também as indústrias e prestações de serviço.

Com essa perspectiva e essa necessidade de atender a todos estes requisitos, as empresas tiveram que pensar e planejar uma maneira de reduzir o máximo seus custos sem perder a qualidade de seu produto e serviço, surgindo assim a necessidade da contabilidade gerencial e seus gestores em adotar um sistema que dê um tratamento diferenciado aos seus custos com enfoque em reduzir as distorções estimuladas pelo rateio.

Através de muito tempo, os gestores das empresas se baseavam e tomavam decisões com relação nos modelos financeiros de avaliação de desempenho baseado em demonstrações contábeis. Nakamura (2001 apud ZANETTI, 2003, s/p) enfatiza que “Os Relatórios gerenciais eram constituídos por demonstrações de resultado, balanços patrimoniais e outras peças contábeis tratadas de acordo com as necessidades gerenciais de cada empresa específica”.

Para Ostrenga (1997 apud MAUAD; PAMPLONA, 2002), a partir do momento em que a gerência do processo é a chave para a gerência da empresa, as atividades e os custos assumem importância crucial para tornar a contabilidade gerencial uma ferramenta valiosa para os gestores de hoje.

Na contabilidade de custos têm-se vários métodos que tratam de diversos tipos de custos, contudo, estes métodos convencionais não conseguem suprir as necessidades de uma empresa que tem como foco reduzir ao máximo as variações no rateio de seus custos indiretos.

No entanto, existem alguns métodos que dão um maior enfoque para os custos indiretos, ou seja, métodos que corrigem as falhas deixadas pelos outros métodos de custeio quando tratado de custos indiretos. Dentre eles, o mais indicado para empresas, cuja atividade é prestação de serviços, é o Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC – Activity Based Costing) que traz um tratamento diferenciado aos custos indiretos, conforme citado por Ostrenga (1997 apud MAUAD; PAMPLONA, 2002), os autores realçam que o método de custeio ABC, proporciona uma avaliação mais precisa dos custos das atividades e dos processos, favorecendo sua redução por meio de aprimoramentos contínuos e descontínuos, preenchendo, assim, o vazio representado pela distorção dos rateios volumétricos demonstrados pelos demais métodos de custeio.

Este estudo de caso teve como enfoque a aplicação do Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) nas atividades de serviços contábeis com o intuito de sanar os problemas encontrados pela empresa em formular os preços de venda de seus serviços e diminuir ao máximo a distorção na distribuição de seus custos. Resultando em relatórios mais precisos com a finalidade de melhor análise dos gestores ultrapassando assim este obstáculo que atinge a maioria dos prestadores de serviços em saber qual o seu real custo com os serviços prestados.

Este estudo de caso teve como objetivo demonstrar aos gestores do escritório Contábil Bergamaschi & Cia Ltda. o custo de seus serviços, no qual lhes proporcionou ferramentas para tomada de decisões; e principalmente formação do preço para cada tipo de serviço prestado. Possibilitando então uma análise detalhada e precisa de seus custos e da qualidade dos serviços prestados.

Além disso, de forma específica, este trabalho teve por objetivo avaliar e demonstrar aos gestores da empresa o custo dos serviços oferecidos pelo escritório Bergamaschi & Cia Ltda. utilizando a aplicação do método de custeio ABC, com o intuito de que se possa analisar e detectar o custo consumido por cada atividade exercida no setor fiscal e de recursos humanos, bem como, apresentar o quanto este contribui para o resultado total da empresa assim como o quanto essa ferramenta é precisa e importante para as análises estratégicas, tomadas de decisões e formulação de valores dos serviços prestados, já que o escritório Bergamaschi & Cia Ltda. não utiliza esse método para apuração de seus custos.

## **MATERIAL E MÉTODOS**

### **Classificações metodológicas da pesquisa**

Este estudo caracterizou-se como um estudo de caso no qual foi elaborado a aplicação de um método de custeio em um escritório contábil, dados estes, trabalhados e analisados a fim de demonstrar a eficácia do sistema de custeio.

Esta pesquisa tem como natureza, uma pesquisa aplicada, devido ao motivo de fornecer o conhecimento para a aplicação prática e conseqüentemente a solução de problemas específicos.

Esta pesquisa é classificada como qualitativa na forma de estudo de caso.

Quanto ao procedimento técnico, caracteriza-se um estudo de caso por se tratar da análise de uma empresa, neste caso um escritório contábil, coletando seus dados e tratando-os com uma maior profundidade.

Pode também ser definido como um problema que reproduz os questionamentos, as incertezas e as possibilidades de um contexto empresarial que dispara a necessidade de uma tomada de decisão. O processo de chegar a uma decisão, por meio da análise e discussão individual e coletiva das informações expostas no estudo de caso, promove o raciocínio crítico e argumentativo dos alunos. (INSPER, 2013, s/p).

Conforme definição explicada por Insper (2013, s/p), este estudo de caso teve como enfoque fornecer uma ferramenta de gestão para a empresa, onde se procurou analisar os dados coletados a fim de fornecer critérios de uma forma mais adequada para as tomadas de decisão por parte dos gestores do escritório estudado.

### **Objeto de pesquisa**

O objeto de estudo deste trabalho foi um escritório contábil situado na cidade de Palmital (SP) que tem como atividade o auxílio às empresas na área contábil, gerencial, recursos humanos e tributária, escritório no qual é denominado Bergamaschi & Cia Ltda.

A escolha deste escritório foi determinada por ter todos os dados necessários para a aplicação do método de custeio ABC, e pela clareza em identificar as atividades individualmente, possibilitando uma análise mais criteriosa de seus custos diretos e indiretos.

Pode-se salientar também a importância da permissão do fornecimento dos dados da pesquisa, uma vez que ainda tem-se muitas restrições por parte de empresas, que se negam em autorizar o estudo com base em seus dados.

## **Metodologia**

Esta pesquisa utilizou da pesquisa bibliográfica como embasamento para a aplicação do método de custeio e o conhecimento simplificado das formas de custeio com destaque na aplicação do Método Custeio Baseado em Atividades (ABC).

Quanto aos procedimentos, utilizou-se da pesquisa documental, coletando os dados de documentos, relatórios e informações da organização contábil estudada.

Os dados foram coletados por meio de uma planilha no qual destacaram todas as atividades exercidas no departamento fiscal e recursos humanos, realizadas mensalmente no escritório contábil Bergamaschi & Cia Ltda., respondidas pelos gestores responsáveis pelo escritório, no qual assinaram o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (Apêndice I) e na Autorização (Apêndice II) da pesquisa.

Após a definição da primeira etapa, na qual foi definida como a coleta dos dados (custos e atividades) totais no qual a empresa desembolsa e exerce mensalmente para cada empresa.

A pesquisa prosseguiu para a segunda fase na qual estes custos coletados na primeira fase, foram analisados, trabalhados de maneira criteriosa para em fim serem atribuídos a cada uma das atividades citada na primeira etapa.

Dando-se início a terceira fase com a identificação dos direcionadores de custos e recursos. E por fim, a quarta fase no qual caracterizou-se na atribuição dos custos as atividades, seguindo os critérios determinados pelos direcionadores.

## **DESENVOLVIMENTO**

A Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Financeira, a partir do momento que surgiu necessidade de avaliar estoques nas empresas industriais, mais especificamente com o início da Revolução industrial. Segundo Martins (1996) até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira

(ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais.

Apesar de nascer da contabilidade geral, o que diferencia a contabilidade financeira da contabilidade de custos é: a contabilidade geral ou financeira, como chamada por alguns autores, tem seu foco na geração de informações voltada para o público externo à empresa, já a contabilidade de custo é mais analítica, focando na geração de resultados, análise de custos, despesas e receitas de utilização da própria organização para seus fins gerenciais.

Conforme citado por Martins (1998) anteriormente a esse período de conhecimento desta área, os produtos eram fabricados por artesãos que, não constituíam pessoas jurídicas e assim pouco se preocupavam com o cálculo de custos.

A contabilidade nessa época tinha sua maior aplicação no segmento comercial, sendo utilizada para apuração do resultado do exercício. Porém, com o incremento da indústria surge a necessidade de cálculo de custos para formação de estoques:

Estoques Iniciais  
(+) Compras  
(-) Estoques Finais  
(=) Custo das Mercadorias Vendidas

Confrontando esse montante com as receitas obtidas na venda desses bens, chegava-se ao lucro bruto, do qual bastava deduzir as despesas necessárias à manutenção da entidade durante o período, à venda dos bens e ao financiamento de suas atividades. Daí o aparecimento também da clássica Demonstração de Resultado da empresa. (MARTINS, 1998, p. 19).

Os comerciantes para apurar o resultado do exercício somavam as receitas e subtraíam delas o custo da mercadoria vendida, gerando o lucro bruto. Do lucro bruto eram deduzidas as demais despesas e, assim, encontravam o lucro ou prejuízo do período, método utilizado até hoje.

Como descrito por Martins (1998, p. 20) a apuração do resultado do exercício é formada por:

Vendas

(-) Custo das Mercadorias Vendidas

Estoque Iniciais

(+) Compras

(-) Estoque Finais

(=) Lucro Bruto

(-) Despesas

Comerciais

Administrativas

Financeiras

Resultado Líquido.

Na atividade comercial o custo da mercadoria vendida era fácil de ser identificado, uma vez que sua composição resulta do valor pago pela mercadoria, mais tributos.

Os bens eram quase todos produzidos por pessoas ou grupo de pessoas que poucas vezes constituíam entidades jurídicas. As empresas propriamente ditas viviam basicamente do comércio, e não da fabricação (fora, é lógico, as financeiras). Dessa forma, era bastante fácil o conhecimento e a verificação do valor de compra dos bens existentes, bastando a simples consulta aos documentos de sua aquisição. (MARTINS, 1998, p. 20).

Porém, no segmento industrial, não era possível aplicar essa mesma sistemática de cálculo de custo dos produtos, uma vez que o fabricante compra materiais e os transformam, paga mão-de-obra para elaborá-los e ainda agrega uma infinidade de outros custos (energia, água etc.), para enfim gerar o bem para venda.

Nessa situação, na qual vários insumos eram consumidos para elaboração de um novo produto, não era tão simples o cálculo dos custos a serem implementados.

Segundo Lima (1987), essa dificuldade ou necessidade fez surgir a contabilidade de custos, inicialmente com a finalidade de mensurar os estoques produzidos e determinar o resultado do exercício.

Então, ao pensar em custos, logo se imagina aquela velha aplicação de valor de venda sobre o valor de compra, porém com o passar dos anos, foi-se percebendo que os custos vão além desta ideia, e então, o custo passou a ser visto como um

ponto de vista econômico, podendo ser aplicado não só em empresas de comércio, mais se expandindo, para indústrias e prestadoras de serviços.

Do ponto de vista econômico, entende-se por *custo* toda e qualquer aplicação de recursos, diferentes formas e expressa em seu valor monetário, para a produção e distribuição de mercadorias (ou prestação de serviços), até o ponto em que se possa receber o preço convencionado. (LIMA, 1987, p. 14).

Conforme passava-se o tempo, a contabilidade de custos e suas ferramentas de custeio começaram a deixar a desejar a seus usuários em questão de eficácia, já que não supria todas as necessidades da empresa e assim se tornando insatisfatório seus resultados, assim, começou-se a necessidade de aprimoramento destas ferramentas (MARTINS, 2003).

Segundo o pensamento de Lima (1987), se tornando cada vez mais importante e aperfeiçoado, os sistemas de custos geravam um custo final composto por uma maior variedade de custos, que há algum tempo atrás, eram esquecidas e não recebiam um tratamento adequado, mas hoje em dia a maioria dos custos recebem tratamento adequado e uma maior atenção por parte da empresa compondo assim um custo final mais perto da realidade.

O custo final é a soma dos custos realizados no processo de produção e distribuição, compreendendo todos os valores que devem ser cobertos pelos preços de venda, inclusive as despesas de cobrança das vendas, os impostos e as despesas de administração, transporte. (LIMA, 1987, p. 14).

Conforme citado por Barreto (2011), a contabilidade de custos teve sua maior evolução após a Revolução Industrial, com o desenvolvimento, e o emprego cada vez mais intensivo das máquinas no processo produtivo, novos custos apareceram tornando-se bem mais complexos os métodos utilizados para mensurá-los.

Após a Revolução Industrial, muitas formas inteligentes de se administrar e contabilizar foram surgindo. Conforme citado por Barreto (2011), nesta época percebeu-se que era mais barato, ou seja, um menos custo, produzir uma mercadoria, do que simplesmente importar de outros países.

As exigências sociais, aquelas do mercado, a luta imperialista, os abusos da especulação pelo dinheiro, a corrupção e a perda dos preceitos éticos, a velocidade extrema das comunicações, o progresso espantoso no processo da informação, as aplicações científicas cada vez mais ousadas em quase

todos os ramos do saber humano, foram os fatores que inspiraram, também, as modificações conceptuais em Contabilidade. (SÁ, 2011, s/p).

Com a grande complexidade destes métodos contábeis, que eram capazes de solucionar cada vez cada vez mais rápido os custos de fabricação, deu-se assim origem a contabilidade de custos que hoje em dia tornou-se uma ferramenta indispensável para o controle e tomadas de decisão, abrangendo não só as indústrias e comércio, mas também as empresas cuja atividade é prestação de serviços.

Conforme Callado et al. (2005) ressalva que anos depois de toda essa fase de aprimoramento e de descobrimento de sua importância, a contabilidade de custos é foco de muitos estudos hoje em dia, e pode ser apontada como uma das áreas mais importantes e fundamentais da contabilidade, para a sobrevivência e para o sucesso de uma empresa.

## **A Contabilidade e seus princípios**

Na contabilidade de custos podemos notar também seus princípios que são fundamentais para esta aplicação desta prática.

De acordo com Franco (1995, p. 38), o conceito sobre princípio pode ser definido como:

Princípio é a causa do qual algo procede, é a origem, o começo de um fenômeno ou uma série de fenômenos. Pode-se também defini-lo como uma verdade fundamental, evidente e inquestionavelmente comprovada. Convém reiterar que os princípios, como preceitos básicos e fundamentais de um corpo de doutrinas, são imutáveis, quaisquer que sejam as circunstâncias de tempo e lugar. Como integram uma ciência, os princípios não são estabelecidos por doutrinadores ou profissionais, mas são, isto sim, intrínsecos á própria natureza da ciência e independem da vontade de quem a estuda. Eles precisam apenas ser identificados, para que sua exigência seja reconhecida, e, se não forem observados, essa natureza científica descaracteriza-se, impedindo a ciência de alcançar suas finalidades.

Através desta breve explicação, pode-se ter noção do quão importante e fundamental são os princípios, entendidos como a essência para tudo na contabilidade.

Fica claro na contabilidade, a ligação de um princípio com outro, como se fosse quase impossível a aplicação de um princípio sem a aplicação do outro, dando sentido a forma de aplicação da contabilidade.

Desta maneira aponta-se os princípios da contabilidade:

### **Princípio da entidade**

No art. 4º, seção I da resolução do 750/93 CFC:

O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição. (CFC, 1993, s/p).

Este é um princípio que muitos empresários não o obedecem, e acabam infringindo um dos principais princípios da contabilidade, normalmente o que acontece é em relação as compras de bens e a falta de distinção entre pessoa jurídica e pessoa física que acaba resultando em bens pessoais em nome da empresa e vice versa.

### **Princípio da continuidade**

Conforme o art. 5º, seção II da resolução 750/93 do CFC: “O Princípio da Continuidade pressupõe que a entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.” (CFC, 1993, s/p).

O art. 5º, seção II da resolução 750/93 do CFC esclarece que uma empresa, a partir do momento que é criada, segue o princípio da continuidade, onde, esta não teria data para ter fim, ou seja, uma continuidade de execução de suas operações, no qual seria o mesmo pressuposto de que ninguém cria uma empresa para fechá-la, salvo exceções.

### **Princípio da oportunidade**

De acordo com o art. 6º, seção III da resolução 750/93 do CFC: “O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.” (CFC, 1993, s/p).

Um dos princípios mais importantes para a profissão contábil, no qual trata da relevância das informações contábeis para o sucesso do negócio.

Principalmente nos dias de hoje, no qual a globalização esta em todas as empresas, e com isso, a informação torna-se um elemento chave para o crescimento da mesma.

### **Princípio do registro pelo valor original**

O art. 7º, seção IV da resolução 750/93 do CFC, traz que “O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.” (CFC, 1993, s/p).

Tratado como o princípio de maior observância, o princípio do registro pelo valor original é tratado com grande importância principalmente por empresários de mercado de capitais, no qual tem-se o interesse nas informações da sociedade.

Desta maneira percebe-se o quanto deve ser criterioso seguir este princípio e fazer as mensurações pelo seu exato valor, tanto para futuras avaliações internas da empresa quanto para investidores.

### **Princípio da competência**

Como citado no art. 9º, seção VI da resolução 750/93 do CFC: O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. (CFC, 1993, s/p).

Princípio da competência, um dos princípios mais conhecido e pode se dizer que o mais utilizado no dia-a-dia na contabilidade, no qual é de suma importância para a entidade, pois está presente na contabilização de todas as atividades, onde deve prosseguir pelo registro na sua ocorrência desconsiderando quando será pago ou recebido seus devidos valores.

### **Princípio da prudência**

O art. 9º, seção VII da resolução 750/93 do CFC determina que:

O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se

apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido. (CFC, 1993, s/p).

É possível observar que, mesmo parecendo bem simples e soarem óbvios, estes princípios são de suma importância. Mesmo nos dias de hoje, usuários da contabilidade se deparam com dificuldades em aplicar estes itens na execução serviços, o que geralmente é um grande causador de problemas na saúde contábil das empresas.

Pode não aparentar, mas estes itens quando não são aplicados corretamente, influenciam diretamente no resultado das empresas, tais como estoques, saldos de caixa, contas de resultado, etc.

Conseqüentemente, isso resulta em relatórios com valores e lançamentos errados, demonstrações incorretas e diretamente dificulta o controle da administração e assim resultando na ineficiência do serviço exercido pelo contador.

### **Classificação dos custos**

Os custos além de seu agrupamento em Indiretos e Diretos, estes custos também podem ser classificados em formas diferentes.

Quanto à sua formação, os custos podem ser classificados em: fixos, variáveis ou mistos. Isto implica relacionar o valor total de um custo ao volume de atividade numa unidade de tempo. Dividindo basicamente os custos fixos e variáveis.

Salienta Martins (2008) a importância da classificação em Fixos e Variáveis levando em consideração uma unidade de tempo, o total de custos com um item nessa mesma unidade de tempo e o volume de atividade.

Outro ponto importante referente à característica da divisão em custos fixos e custos variáveis é não confundir custo fixo com custo corrente, pois existem casos em que alguns custos fixos são reajustados mensalmente, e assim, alterando o valor do custo fixo unitário, porém este custo não deixa de ser fixo, pois independe da quantidade produzida. “considerando a relação entre período e volume de atividade, não se está comparando um período com outro. Esse fato é de extrema importância na prática para não se confundir Custo Fixo com custo corrente (repetitivo).” (MARTINS, 2008, p. 50).

Martins (2008, p. 51) destaca que “Todos os custos podem ser classificados em fixos ou variáveis e em Diretos e Indiretos ao mesmo tempo.” “[...] Os custos

variáveis são sempre diretos por natureza, embora possam, às vezes, ser tratados como indiretos por razões de economia [...]” (MARTINS, 2008, p. 51).

Cada custo têm uma classificação, tanto direto e indireto como fixo e variável, correspondente com sua utilização, e maneira que forma que é aplicado ou consumido, o importante ter o cuidado no momento da classificação e alocação de cada custo em seus respectivos lugares, uma vez que, estas classificações são fundamentais para a elaboração de uma análise do tratamento destes custos durante a aplicação de um método de custeio.

### **Métodos de custeio**

De acordo com Martins; Rocha (2010) entende-se por método de custeio uma forma de apuração de valores de custos dos bens, mercadorias ou serviços tanto nas entidades públicas quanto nas privadas. Estes métodos visam determinar o método de atribuição de custos aos produtos ou serviços.

Por isso a Contabilidade de Custos, focando sempre fornecer os melhores resultados, propôs vários métodos de custeio para os diversos tipos de ramos de atividades, podendo estes serem adaptados para cada necessidade e particularidade de cada empresa, sempre com base nos princípios contábeis.

Os métodos de custeio assim como as demonstrações contábeis são fundamentais para as tomadas de decisões nas empresas, pois sem eles as empresas não teriam uma análise apropriada dos custos e despesas, maximizando as chances de falhas no processo de industrialização, comércio e prestação de serviços.

Para Dutra (2003, p. 226) o estudo do custo de produção pode ser feito sob dois enfoques: o contábil e econômico. O primeiro diz respeito a apuração de resultados e o segundo para a tomada de decisões.

Na contabilidade de custos existem vários métodos, cada método com sua finalidade e objetivo específico para suprir cada tipo de necessidade que a empresa tiver em relação a informações sobre seus custos.

Muitos são os métodos de custeio existentes, porém, de acordo com estudos e pesquisas, os mais utilizados para fins gerenciais são:

- Absorção
- Variável
- Seções Homogêneas RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit)

- Unidade de Esforço de Produção
- Padrão
- ABC (Activity Based Costing)

Em resumo, o método de custeio é a forma de apropriar os custos alocando-os em seus devidos portadores finais, que podem ser produtos e serviços e assim contribuindo para formação do seu custo. Conforme citado por Berti (2009, p. 61) O método de custeio é a forma empregada ou maneira utilizada para de calcular o custo de um produto ou serviço.

Porém, mesmo cada método tendo suas vantagens e desvantagens, para efeitos contábeis, somente o custeio por absorção é admissível, conforme a legislação do imposto de renda.

Conforme citado acima, os métodos mais utilizados nas empresas nos dias de hoje, serão detalhados e simplificada e explicados de forma a esclarecer possíveis diferenças e pontos chave dentre eles.

### **Método de custeio por absorção**

O Método de custeio por absorção é o método de custeio mais utilizado dentre os outros métodos, isso não significa que seja o melhor, ou o mais viável para todas as empresas, pois conforme foi discutido anteriormente, não existe método de custeio perfeito ou um padrão, por isso temos tantos métodos de custeio diferentes.

Mas, por que o método de custeio por absorção é considerado o mais aplicado comparado aos outros métodos?

No Brasil, é o método mais tradicional e por ser derivado da aplicação dos princípios de contabilidade, é tratado na área de custos justamente como método tradicional de custeio.

Segundo Santos (2009), o método de custeio por absorção é considerado básico pela contabilidade societária, tendo sua utilização voltada para avaliação de estoques e levantamento da demonstração do resultado do exercício e do balanço patrimonial.

Para Martins (2000, p. 41) “Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os bens de produção; todo gasto relativo ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos”.

Para que se possa obter o custo dos bens e serviços, através do método de custeio por absorção, a empresa pode proceder de duas maneiras (MARTINS, 2010, p. 42).

a) Alocar custos diretos (materiais diretos e mão de obra direta) pela efetiva utilização, visto que são custos relacionados, diretamente, com a produção, sendo possível verificar seu real consumo nos bens ou serviços e rateio dos custos indiretos, que são os itens que não estão diretamente relacionados com a fabricação dos bens ou serviços, a partir de estimativas, ou seja, de bases de rateio.

b) dividir a empresa em departamentos de serviços (executam serviços auxiliares e não para a atuação direta sobre os bens/serviços) e em departamentos produtivos (promovem qualquer tipo de modificação sobre o produto diretamente), sendo os custos, indiretos, inicialmente, rateados aos departamentos. Após, os departamentos de serviços transferem seus custos para outros departamentos de serviços e para os custos de produção. Por fim, os departamentos de produção transferem seus custos aos bens ou serviços. Todas essas transferências, dos custos, dos departamentos de serviços para outros departamentos de serviços e para os produtivos, dos produtivos aos bens/serviços são feitas a partir de rateios. Quanto aos custos diretos, são alocados aos bens/serviços por intermédio de sua efetiva utilização, ou seja, de forma fácil e confiável. (MARTINS, 2010, p. 42)

O trabalho de departamentalização nas empresas tem sempre a finalidade de agregar eficiência no controle de custos das mesmas, sabendo-se que estes custos são apurados primeiramente em níveis de departamentos, possibilita a contabilidade de gerar relatórios com informações por departamento, tornando-se assim possível a análise de desempenho de cada departamento separadamente antes de atribuir o custo ou formular o preço de um bem ou um serviço.

### **Método de custeio variável**

Diferente do método de custeio por absorção, o método de custeio variável (no qual tem seu foco voltado para atender as necessidades da administração da empresa) apenas os custos variáveis, tanto diretos como indiretos, irão compor o preço dos produtos ou do serviço. Sobre este método Leone (1997, p. 322) defende:

[...] fundamenta-se na idéia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitados aos produtos em processamento e acabados) serão apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade. Os demais custos de produção, definidos como periódicos, repetitivos e fixos, serão debitados diretamente contra a resultado do período.

Desta forma estende-se que este método de custeio é voltado para área administrativa, pois, a consideração dos custos fixos na composição do valor de um bem ou de um serviço não é tão eficaz para uma análise gerencial, uma vez que a empresa terá de arcar com estes custos independentemente da quantidade produzida ou vendida.

Estes custos fixos serão analisados por meio de critérios de rateio que incluem um maior ou menor grau de arbitrariedade, além disso temos a relação entre a quantidade produzida e estes custos fixos que diminuem com uma maior quantidade produzida e vice-versa, ambas análises citadas deverão compor o custo global do produto.

É possível pressupor que para o funcionamento de uma organização, esta deve já estar ciente e comprometida com sua estrutura fixa, os quais não vão se alterar por conta da quantidade produzida ou no caso da empresa não produzir.

Um dos pontos que mais chama a atenção no método de custeio variável, é a obtenção da margem de contribuição, uma ferramenta que proporciona uma análise de quanto cada bem contribui para o pagamento dos custos fixos, despesas fixas e por fim o lucro.

A margem de contribuição possibilita a análise do custo/volume/lucro que auxilia na avaliação dos resultados quanto às metas estabelecidas pela empresa.

Através desta análise, é possível conhecer o ponto de equilíbrio, ferramenta de grande importância para análises gerenciais da empresa, pois se torna o mínimo a ser vendido, ou seja, o ponto em que suas receitas igualam a seus custos e suas despesas, e então, não obtém-se lucro e nem prejuízo.

### **Método de custeio das seções homogêneas RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit)**

A principal característica do método das seções homogêneas (RKW) é a divisão da empresa em centros de custos, todos estes custos são alocados aos centros por meio de bases de distribuição e em seguida, atribuídos aos bens e serviços por unidade de trabalho.

Segundo Bornia (2010) para determinar um centro de custo precisamos levar em consideração o organograma, que cada setor da empresa poderá ser um centro

de custo; as responsabilidades, que são atribuídas a cada gerente podem ser centros de custo; a localização, sabendo-se que cada parte da empresa localiza-se em lugares diferentes, sendo que cada local pode ser um centro de custo; e por fim a homogeneidade, que é o ponto chave para a qualidade da alocação dos custos aos produtos e serviços.

São cinco etapas para procedimentos dos métodos de centro de custos, segundo Bornia (2010) podem ser classificados como:

- a) separação dos custos em itens;
- b) divisão da empresa em centros de custos;
- c) identificação dos custos com os centros (distribuição primária);
- d) distribuição dos custos dos centros indiretos até os diretos (distribuição secundárias);
- e) distribuição dos custos dos centros diretos aos bens ou serviços (distribuição final).

### **Método de unidade de esforço de produção (UEP)**

O UEP (Unidade de Esforço de Produção) é um método de custeio que transforma a empresa em um modelo matemático onde todos os setores são medidos por uma única forma de unidade de medida, chamada UEP.

O método de custeio UEP divide a empresa em vários setores operacionais estabelecendo esforços necessários para que estes setores trabalhem, considerando diversos custos, tais como: mão-de-obra direta e indireta, depreciação, energia elétrica encargos, etc.

Segundo Morozini et al. (2006 apud ABRAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012), um dos principais objetivos do método consiste na unificação da produção a partir da criação de uma unidade de medida abstrata comum e homogênea para as indústrias com produção diversificada.

Sendo assim a produção da empresa ficará diretamente ligada ao esforço de produção que representa todos os gastos empregados na transformação da matéria-prima em produtos acabados, assim, resultando em que todos os gastos conforme citados acima com: mão-de-obra direta e indireta, depreciação, energia elétrica encargos, etc., se tornam geradores de esforços de produção.

### **Método de custeio padrão**

O custeio padrão é considerado basicamente como a pré-atribuição de um custo para elaboração dos registros antes de se ter o valor do custo real.

Com relação ao sistema de custeio padrão, Martins (1998 p. 332) diz que:

Muitas vezes é entendido como sendo custo ideal de fabricação de um determinado item. Seria, então o valor conseguido com o uso das melhores matérias-primas possíveis, com a mais eficiente mão de obra, 100% da capacidade da empresa sem nenhuma parada por qualquer motivo, a não ser as já programadas em função de uma perfeita manutenção preventiva, etc.

Percebe-se que quando Martins (1998) trata do método de custeio padrão, o autor não considera as perdas que possam ocorrer corriqueiramente na empresa e não leva em consideração que dificilmente as empresas utilizam de 100% de sua capacidade produtiva, o que acaba ficando sempre com uma parcela ociosa, e que acabam consumindo uma parte dos custos fixos sem estar produzindo.

Outro ponto que compromete a eficácia deste método de custeio é a distorção do custo durante os períodos, como citado por Berti (2009):

O custo-padrão é um custo que se determina antecipadamente; o objetivo de se estabelecer é promover a eficiência e reduzir custo. Conquanto este método de controle de custo seja útil, existe o risco de que a administração propenda a tornar-se complacente se os custos de outra atividade que se define padrão não fossem diferentes de um período para o outro. Pode-se pensar e ter a impressão de que a atividade seja eficiente por que os custos unitários e os globais se estabilizam em certo nível. Entretanto, a estabilidade de custos não significa necessariamente que há eficiência; os custos anteriores em comparação com os correntes podem ter sido ineficientes. (BERTI, 2009, p.72).

É possível perceber que existem várias formas de enxergar a forma de atuação do método de custeio padrão na empresa, mas como qualquer outro método de custeio, existem pontos positivos e negativos, ficando por conta da organização, em fazer seu planejamento e seus estudos para então tomar uma decisão para qual método de custeio adotar para suprir suas necessidades.

### **Método de custeio baseado em atividades**

Método de custeio ABC, um método de custeio que vem se diferenciando cada vez mais dos outros, pela questão da sua preocupação em eliminar as distorções nos custos da organização, em função de ser um método de custeio que

toma como base as atividades significativas da empresa e analisa os custos desde diretos a indiretos com uma maior cautela e assim fazendo uma distribuição mais criteriosa dos mesmos, Nakagawa (2001).

Este método vem se tornando cada vez mais aprimorado e, conseqüentemente, mais procurado pelas empresas que, hoje em dia, estão precisando mais do que nunca de ferramentas poderosas como esta, tanto para trabalhar com seus custos e formações de seus preços quanto a para uma análise estratégica destes custos, proporcionando-as um melhor posicionamento frente as tomadas de decisões.

### **Origem**

O método de custeio ABC (Activity Based Costing) teve sua origem na década de 1980, metodologia esta desenvolvida por dois professores da universidade de Harvard, Robert Kaplan e Robin Cooper. Porém esta sistemática de custeio, já vinha sendo utilizada com base em outros métodos de custeio existentes na época que neste caso, a metodologia do ABC já era utilizada desde a década de 60, considerada precursora do método de custeio RKW, conforme afirmam Martins e Rocha (2010 apud ALBERTON et al., 2013).

Entretanto no Brasil o método de custeio ABC começou a ser estudado em 1989 pelo Departamento de contabilidade e atuária da faculdade de economia, administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. (NAKAGAWA, 2001 apud ALBERTON et al., 2013).

Desde então, após este impulso no Brasil, este método de custeio vem sendo considerado por autores e usuários como uma revolução na contabilidade de custos. Este método, com perspectiva de sanar todos os problemas possíveis com relação aos problemas de alocação de custos, vem sendo estudado e aprimorado cada vez mais não só no Brasil, mas no mundo todo.

### **Importância do método de custeio ABC (Activity Based Costing)**

O custeio ABC, tem como foco principal reduzir as distorções causadas por outros métodos de custeio. O método de custeio baseado em atividades pode ser utilizado tanto nos custos diretos como indiretos.

No entretanto, seu ponto principal esta justamente no tratamento com os custos indiretos.

O interessa do sistema ABC concentra-se, fundamentalmente, no estudo dos gastos indiretos (custos e despesas), uma vez que os custos primários, a mão de obra, o material direto e outros custos diretos, diretamente atribuíveis aos bens e serviços produzidos, não apresentam problemas de custeio que não possam ser satisfatoriamente contornados pelo sistemas de custos convencionais. (BOMFIM; PASSARELLI, 2009, p. 339).

Conforme citado por Bomfim; Passarelli (2009), por causa deste ponto o custeio ABC se torna tão atrativo para as empresas, diminuindo essas falhas que os outros métodos de custeio não conseguem identificar e acabam fornecendo relatórios insatisfatórios.

É de extrema importância uma informação correta e precisa, pois na competitividade que as empresas estão, um pequeno deslize ou ate mesmos pequenas distorções causadas por sistemas de custos, são fundamentais para que a empresa não atinja seus objetivos.

De acordo com Martins (2000) existem empresas em que podem obter um maior proveito do sistema ABC, como são os casos de empresas que tem uma quantia considerável de custos indiretos, assim, no momento que são rateados de acordo com as atividades mais significativas da empresa e distribuídos através dos direcionadores de recursos.

Ainda Martins (2000) complementa que o primeiro passo para a aplicação do método de custeio ABC, é dividir a empresa em atividades no qual parte delas ou até mesmo um conjunto de atividades são responsáveis pela execução dos serviços completos. Após essa identificação das atividades é preciso identificar os direcionadores de custos em cada atividade, através destes direcionadores é que será possível que os serviços sejam realizados.

Um dos pontos fundamentais e o que mais exige cautela da empresa é o momento da definição dos direcionadores, no qual deverá ser executada por um responsável com um profundo conhecimento das áreas e atividades da organização.

Ligado a isso, é salientada a complexidade deste sistema de custo, Santos (2009 apud ALBERTON et al., 2013) uma das desvantagens do método é a complexidade do sistema, que implica dispêndio de tempo e recursos que dificultam a estimativa de suas reais vantagens em termos de custo-benefício, ou seja, a

empresa acaba tendo que fazer um grande esforço por parte de preparação para obter-se os dados precisos e necessários para a aplicação eficaz do sistema.

Entretanto, com a tecnologia cada vez mais avançada e os sistemas de custeio, conforme discutido acima, cada vez mais complexos, presencia-se um aumento tanto em valores absolutos quanto em termos relativos.

Outro fator que acaba complicando cada dia mais lidar com estes custos é a grande quantidade e a variedade de produtos e modelos fabricados, cada um com uma legislação e um tratamento fiscal diferente. Pois hoje em dia, é raro encontrar uma empresa que trabalhe com um único modelo ou uma única linha de produto, e por este motivo aumenta cada vez mais a necessidade e a procura de um sistema que trate de forma adequada estes custos.

Daí a importância de um tratamento adequado na alocação dos CIP aos produtos e serviços, pois os mesmos graus de arbitrariedade e de subjetividade eventualmente tolerados no passado podem provocar hoje enormes distorções. Estas dependerão dos dois fatores citados: proporção de custos indiretos no total e diversificação das linhas de produtos. (MARTINS, 2008, p. 87).

A partir destas colocações entende-se o quão importante é a aplicação do método de custeio ABC de forma eficiente, pois este influencia diretamente nas tomadas de decisões por parte da administração e da gerência, automaticamente influenciando nos resultados.

## **Vantagens**

É necessário para começar a falar sobre as vantagens do método de custeio ABC partindo do princípio de: Por que atividades?

Brimson (1996 p. 83) explica que: “As atividades constituem uma base muito eficaz para administrar uma empresa. As diversas características das atividades tornam-nas uma poderosa ferramenta gerencial.”

O autor ainda destaca como as principais vantagens de utilizar este método baseado em atividades como sendo elas, Brimson (1996 p. 85-93):

- Atividades são ações,
- Atividades aperfeiçoam a acuracidade dos custos dos produtos,
- As atividades facilitam a avaliação de alternativas,
- As atividades focalizam a estratégia empresarial,

- As atividades completam a melhoria contínua,
- As atividades são compatíveis com o gerenciamento da qualidade total,
- As atividades realçam as interdependências,
- As atividades são facilmente entendidas por usuários,
- As atividades melhoram a tomada de decisão.

Fica muito claro perceber que a atividade é de extrema importância para um sistema de custeio eficaz, e a partir deste momento em que a empresa adota essa forma para controlar seus custos, com certeza terá como retorno todos estes benefícios fornecidos pelo método de custeio ABC.

### **Desvantagens**

Assim como se tem vantagens em um sistema de custeio, logo destacam-se as desvantagens do mesmo. (ANDRADE; BATISTA; SOUSA, s. d.)

- Custos elevados para implantação do sistema;
- Necessidade de criação e execução de procedimentos padrões;
- Constante revisão do sistema;
- Deve-se considerar uma grande quantidade de informações;
- Algumas informações difíceis de extrair;
- Dificuldade na integração e colaboração de funcionários da empresa;
- Necessidade de uma reorganização empresarial antes da implantação;
- Controles internos rigorosos a serem implantados na organização;
- Necessidade de profissionais competentes e qualificados para implantação e acompanhamento do processo do sistema.

É possível salientar estas desvantagens pois muitas delas foram deparadas durante a implantação do método neste estudo de caso.

Mas, ao analisar as desvantagens em relação as vantagens, pode-se ressaltar que, grande parte das desvantagens da implantação de um sistema de custeio ABC, está relacionada para com a empresa que esta fazendo a implantação, no qual pode ser possível ter alguns obstáculos para se obter certos pontos necessários para a conclusão da implantação.

Porém, ao deparar-se com as vantagens, fica claro que, para se ter um sistema eficaz, é preciso um esforço proporcional por parte da empresa que o está executando.

## **RESULTADOS**

### **Histórico da empresa**

O escritório de contabilidade Bergamaschi e Cia. Ltda. Foi fundado em 1954, sendo administrado por familiares, localizado no município de Palmital (SP). Atualmente possui 18 funcionários. O escritório atende as empresas prestando serviços contábeis tanto na área industrial, comercial e prestação de serviços.

Os serviços oferecidos pelo escritório são:

- Escrituração Fiscal
- Contabilidade
- Contabilidade Trabalhista
- Abertura e encerramento de empresas

Sendo que a maior parte destas empresas atendidas são da cidade de Palmital (SP).

Esta pesquisa buscou avaliar e estudar os custos agregados pela empresa, com enfoque de aplicação nos serviços prestados no setor fiscal e pessoal no qual é base para formação dos valores das mensalidades de cada cliente, utilizando o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC).

Um dos pontos que mais chamou a atenção em fazer o estudo justamente em um escritório contábil, além do fato de ser uma área com uma grande variedade de obrigações acessórias e clientes, é a dificuldade de alocar o custo de acordo com a quantidade de atividades demandadas de cada funcionário, conseqüentemente, seus gestores não conseguem ter uma informação precisa e acabam desconhecendo seu real lucro em cada mensalidade.

Estes dados, autorizados pelos diretores e responsáveis pelos departamentos estudados, foram levantados em Janeiro de 2014, e foram discriminados e trabalhados nos quadros a seguir.

## Apresentação dos dados coletados

O quadro 1 refere-se a todos os gastos e encargos desembolsados pela empresa mensalmente com os seus funcionários do setor fiscal e pessoal, sendo estes gastos com: salários, assistência médica, férias, 13º, INSS do empregado, INSS sobre folha de pagamento e FGTS.

**Quadro 1.** Custo por Funcionário em Reais.

Funcionário	Salario	Assistência médica	Férias	13º	INSS Funcionário	INSS Folha	FGTS	Custo por Funcionário
Funcionário 1	1.000,00	80,00	111,11	83,33	95,56	88,89	88,89	1.547,78
Funcionário 2	1.600,00	80,00	177,78	133,33	152,89	142,22	142,22	2.428,44
Funcionário 3	1.100,00	80,00	122,22	91,67	105,11	97,78	97,78	1.694,56
Funcionário 4	1.000,00	80,00	111,11	83,33	95,56	88,89	88,89	1.547,78
Funcionário 5	1.600,00	80,00	177,78	133,33	152,89	142,22	142,22	2.428,44
Funcionário 6	1.400,00	80,00	155,56	116,67	133,78	124,44	124,44	2.134,89
Funcionário 7	1.000,00	80,00	111,11	83,33	95,56	88,89	88,89	1.547,78
Funcionário 8	700,00	80,00	77,78	58,33	66,89	62,22	62,22	1.107,44
Funcionário 9	300,00	80,00	33,33	25,00	28,67	26,67	26,67	520,33
Funcionário 10	300,00	80,00	33,33	25,00	28,67	26,67	26,67	520,33
Funcionário 11	300,00	80,00	33,33	25,00	28,67	26,67	26,67	520,33
Funcionário 12	300,00	80,00	33,33	25,00	28,67	26,67	26,67	520,33
Funcionário 13	2.000,00	80,00	222,22	166,67	191,11	177,78	177,78	3.015,56
Funcionário 14	1.600,00	80,00	177,78	133,33	152,89	142,22	142,22	2.428,44
Funcionário 15	2.000,00	80,00	222,22	166,67	191,11	177,78	177,78	3.015,56
Funcionário 16	1.400,00	80,00	155,56	116,67	133,78	124,44	124,44	2.134,89
TOTAL	17.600,00	1.280,00	1.955,56	1.466,67	1.681,78	1.564,44	1.564,44	27.112,89

**Fonte:** Dados da pesquisa.

É necessário destacar que o encargo com INSS do empregado citado no quadro 1 como desembolso pago pela empresa, refere-se a um benefício fornecido pelo escritório, que faz o recolhimento do INSS do empregado, porém não desconta o mesmo do funcionário, caracterizando-se uma despesa por parte da empresa.

Encontra-se incluso no cálculo deste benefício do INSS sobre o salário, também tem a incidência do mesmo sobre a provisão de férias, 1/3 de férias e 13º.

O quadro 2 traz os valores dos custos gerais do escritório mensalmente desembolsados, estes gastos gerais são:

- Material de Escritório - Todo material consumido pelo setor fiscal e pessoal para a elaboração de suas atividades.
- Telefonia – Telefonia utilizada nos setores citados.
- Energia Elétrica – Energia elétrica consumida pelo prédio e equipamentos dos setores.
- Material de Cozinha/Limpeza – Material consumido pelos setores.
- Tributos – Tributos pago sobre a receita referente as mensalidades recebidas dos clientes.
- Depreciação – Depreciação referente aos equipamentos de informática e móveis utilizados nos setores.
- *Software/Sistema* – Mensalidade paga mensalmente pela utilização e manutenção do sistema contábil utilizado no escritório para execução das atividades.

**Quadro 2.** Custos Gerais em Reais.

Nomenclatura do Custo	Valor
Material Escritório	1.935,00
Telefonia	4.000,00
Energia Elétrica	1.100,00
Material de Cozinha/Limpeza	300,00
Tributos	2.000,00
Depreciação	183,33
<i>Software/Sistema</i>	752,00
TOTAL	10.270,33
TOTAL GERAL	37.383,22

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Vale salientar que o valor referente ao total geral no quadro 2, compreende a soma dos gastos com os funcionários supracitados no quadro 1 e os gastos gerais do quadro 2, citados.

O quadro 3 demonstra a classificação de cada custo, ou seja, separando-os de acordo com sua natureza, Direto ou Indireto, Fixo ou Variável.

**Quadro 3.** Classificação dos Custos em Reais.

Nomenclatura do Custo	Classificação (Direto ou Indireto)	Classificação (Fixo ou Variável)	Valor dos Custos Mensais em Reais
Salários	Indireto	Fixo	17.600,00
Assistência Médica	Indireto	Fixo	1.280,00
Férias	Indireto	Fixo	1.955,56
13°	Indireto	Fixo	1.466,67
INSS Funcionário	Indireto	Fixo	1.681,78
INSS Folha	Indireto	Fixo	1.564,44
FGTS	Indireto	Fixo	1.564,44
Material Escritório	Indireto	Variável	1.935,00
Telefonia	Indireto	Variável	4.000,00
Energia Elétrica	Indireto	Variável	1.100,00
Material de Cozinha/Limpeza	Indireto	Variável	300,00
Tributos	Direto	Variável	2.000,00
Depreciação	Indireto	Fixo	183,33
Software/Sistema	Indireto	Fixo	752,00

**Fonte:** Dados da pesquisa.

No quadro 4 têm-se os valores de custos fixos e variáveis demonstrados no quadro 3, em totais.

**Quadro 4.** Total dos Custos Fixos e Variáveis em Reais.

Classificação do Custo	Valor Mensal
Fixo	28.048,22
Variável	9.335,00

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Assim como no quadro 5 temos os mesmos valores do quadro 3 totalizados em diretos e indiretos.

**Quadro 5.** Total dos Custos Diretos e Indiretos em Reais.

Classificação do Custo	Valor Mensal
Direto	2.000,00
Indireto	35.383,22
Total	37.383,22

**Fonte:** Dados da pesquisa.

**Quadro 6.** Custos e seus Direcionadores.

Nomenclatura do Custo	Direcionadores
Salários e Obrigações	Quantidade de tempo trabalhado
Material Escritório	% de material utilizado
Telefonia	Quantidade de Tempo Utilizada
Energia Elétrica	% de KW utilizado
Material de Cozinha/Limpeza	Quantidade de tempo trabalhado
Tributos	Quantidade de tempo trabalhado
Depreciação	Quantidade de tempo trabalhado
Software/Sistema	Quantidade de tempo trabalhado

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Em “Salários e Obrigações” então englobados todos os custos com o pessoal (salários e encargos do quadro 1).

O percentual de materiais de escritório utilizados nos setores foi definido de acordo com a quantidade de material consumido para a execução de cada atividade.

O desembolso com o gasto com telefone, refere-se a planos realizados entre o escritório e a empresa de telefonia, no qual é pago como um valor fixo.

Para definir o percentual de atribuição dos KW (Quilowatt) na energia elétrica, foi constatado que, todas as lâmpadas utilizadas no escritório possuem a mesma voltagem assim como os computadores possuem as mesmas configurações, sendo utilizado um computador e um monitor para cada funcionário. Da mesma forma, os percentuais atribuídos às atividades, foi o mesmo percentual de KW atribuídos às impressoras, no caso das impressões dos livros fiscais e impressão de holerites, absorveram o percentual atribuído às impressoras.

Estão englobados nos materiais de cozinha e limpeza todos os gastos com os materiais utilizados para a preparação de café, etc. assim como a limpeza englobam todo material utilizado para limpeza e higienização de todo o escritório.

Em “Tributos”, atualmente o escritório é optante pelo Simples Nacional, no qual paga seus impostos sobre seu faturamento através de uma guia única de arrecadação (DAS – Documento de Arrecadação do Simples).

O desembolso com *software* e sistemas custeados pelo escritório, refere-se ao sistema contábil principal atualmente o Cuca Fresca, no qual é feita toda a parte fiscal e contábil dos clientes, e para o departamento pessoal utiliza-se o Sofolha, por

parte de sistemas, considera-se todo os gastos com manutenção de servidores e computadores.

Após a identificação dos direcionadores dos custos conforme quadro 6, foram determinados os serviços exercidos pelos setores, fiscal e pessoal para a execução do serviço completo para com o cliente.

**Quadro 7.** Serviços Exercidos pelos Departamentos: Fiscal e Pessoal.

Serviço	Descrição	Departamento	Classificação da Atividade
1	Solicitação e Lançamento de Notas	Fiscal	Primária
2	Emissão de Relatórios	Fiscal	Primária
3	Apuração dos Impostos	Fiscal	Primária
4	Elaboração GIA	Fiscal	Primária
5	Elaboração SPED Fiscal	Fiscal	Primária
6	Elaboração SPED Contribuições	Fiscal	Primária
7	Elaboração DCTF	Fiscal	Primária
8	Emissão de Parcelamentos	Fiscal	Primária
9	Impressão dos Livros Fiscais	Fiscal	Primária
10	Arquivamento	Fiscal	Secundária
11	Fechamento da Folha de Pagamento	Pessoal	Primária
12	Elaboração GFIP	Pessoal	Primária
13	Elaboração CAJED	Pessoal	Primária
14	Impressão dos Holerites	Pessoal	Primária

**Fonte:** Dados da pesquisa.

O quadro 7 traz informações referente a qual departamento pertence cada serviço exercido (Fiscal ou Pessoal), assim como uma classificação adotada pelos gestores no qual classificam os serviços em duas maneiras:

Primária – Consideram-se como primária as atividade que são de total necessidade para a execução da atividade fim do escritório, que no caso, seria prestar o serviço completo tanto por parte do departamento fiscal como pessoal ao seu cliente.

Secundária – Já na secundária classificam se serviços que são exercidas pelos funcionários do escritório, porém são de extrema importância para a execução da prestação de serviço final aos seus cliente, ou seja, com ou sem ele o escritório poderia completar sua atividade fim, porém ao exercermos, devemos considerá-los pois a final os mesmos geram gastos ao escritório.

Serviço 1 - No início de cada mês o funcionário pede toda a documentação aos clientes via *e-mail* ou *office boy*, com documentos em mãos, é feita a conferência dos documentos, tanto físicos como em arquivos, após a conferência destes documentos é feito o lançamento ou a importação destes dados para o *software* contábil da empresa onde a partir daí serão gerados relatórios e demonstrações para elaboração de obrigações acessórias.

Serviço 2 - São emitidos relatórios disponíveis no *software* contábil que após a execução do serviço 1, seja possível a análise das informações lançadas e importadas.

Serviço 3 - Após conferência das informações, é emitido pelo próprio *software* contábil, as guias de recolhimento de impostos mensais (PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, ICMS), E a emissão do DAS após o preenchimento das informações no site da Receita Federal do Brasil através dos relatórios emitidos pelo *software* contábil. Guias estas explicadas a seguir para melhor esclarecimento.

- PIS (Programa de Integração Social) – Imposto calculado mensalmente com vencimento no dia 25 de cada mês, após a conferência, o mesmo é gerado e enviado para o cliente via e-mail.
- COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) – Imposto calculado mensalmente com vencimento no dia 25 de cada mês, após a conferência, o mesmo é gerado e enviado para o cliente via e-mail.
- IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica) – Imposto calculado trimestralmente com vencimento no ultimo dia de cada mês subsequente ao trimestre de apuração, após a conferência, o mesmo é gerado e enviado para o cliente via e-mail.
- CSLL (Contribuição Social do Lucro Líquido) – Imposto calculado trimestralmente com vencimento no ultimo dia de cada mês subsequente ao trimestre de apuração, após a conferência, o mesmo é gerado e enviado para o cliente via e-mail.
- ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços) – Imposto de âmbito estadual calculado mensalmente com vencimento específico para cada cliente, após a conferência, o mesmo é gerado e enviado para o cliente via e-mail.

- DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional) – Imposto calculado mensalmente pelo *software* contábil no qual gera um relatório com as informações para a emissão da guia diretamente no site da Receita Federal do Brasil com vencimento no dia 20 de cada mês, após a conferência, o mesmo é gerado e enviado para o cliente via e-mail.

Serviço 4 – Arquivo magnético gerado pelo *software* contábil contendo todas as informações referentes as movimentações da empresa (entradas, saídas e apurações) onde são validadas e transmitidas através de um programa disponibilizado pela Secretaria da Fazenda de São Paulo.

Serviço 5 – Arquivo gerado pelo *software* contábil e depois importado para um programa validador disponibilizado pela Receita Federal do Brasil, contendo todas as informações da movimentação da empresa com a finalidade de demonstrar e validar as informações sobre a movimentação, impostos estaduais (ICMS/IPI) e por fim a escrituração do inventário físico da empresa, sendo obrigatório para a transmissão o uso de Certificado Digital.

Serviço 6 - Arquivo gerado pelo *software* contábil e depois importado para um programa validador disponibilizado pela Receita Federal do Brasil, contendo todas as informações da movimentação da empresa com a finalidade de demonstrar e validar as informações e os impostos federais (PIS/COFINS), sendo obrigatório para a transmissão o uso de Certificado Digital.

Serviço 7 – Arquivo magnético gerado pelo *software* contábil e importado para um programa disponibilizado pela Receita Federal do Brasil entregue no segundo mês subsequente ao período de apuração das contribuições com a finalidade de coletar informações sobre todas as guias de contribuições federais pagas naquele determinado período, sendo obrigatório para a transmissão o uso de Certificado Digital.

Serviço 8 - Serviço de emissão de guias referente aos parcelamentos de débitos, estas guias são emitidas pelo e-CAC (Centro Virtual de Atendimento), uma área com acesso restrito, disponível no site da Receita Federal do Brasil somente através do uso com Certificado Digital.

Serviço 9 – No final de cada mês, após a conferência de todas as informações e guias geradas no mês, o funcionário faz a emissão dos livros fiscais de entrada, saída e apuração das empresas para arquivamento.

Serviço 10 – O funcionário responsável pela empresa faz o arquivamento das notas fiscais, livros fiscais, e outros documentos emitidos e utilizados no mês.

Serviço 11 – Fechamento e conferência feita no início do mês da folha de pagamento, demonstrativo contendo todas as informações sobre a remuneração paga e descontos feitos a cada funcionário das empresas, assim como a indicação seus respectivos cargos, gerado pelo *software* contábil, encaminhado por e-mail para o cliente e arquivado no escritório.

Serviço 12 – Arquivo magnético gerado pelo *software* contábil contendo todas as informações referentes aos fatos geradores dos recolhimentos de INSS e FGTS dos funcionários de cada empresa, transmitido por um programa validador fornecido pela Caixa Econômica Federal.

Serviço 13 – Arquivo magnético gerado pelo *software* contábil contendo informações da empresa referente aos funcionários admitidos, desligados ou transferido algum empregado por contrato de trabalho, ou seja, qualquer movimentação do quadro societário da empresa, transmitido por um programa validador disponibilizado pelo Ministério do Trabalho.

Serviço 14 – São impressos pelo *software* contábil, os holerites dos empregados de cada empresa e entregue para as empresas pelos *office boys*.

As descrições das atividades visam um melhor entendimento e interpretação por parte do leitor, estas descrições foram feitas através de descrições feitas pelos profissionais e gestores responsáveis por executá-las.

Após a identificação das atividades, dos custos e de seus direcionadores, dá-se início ao processo de alocação dos custos às atividades de acordo com seus respectivos direcionadores.

Os custos, antes das aplicações aos direcionadores, serão rateados utilizando como base de rateio o valor dos salários dos funcionários de cada setor, no qual entende-se como o critério mais correto para dividir os custos entre os dois setores conforme quadro 8.

**Quadro 8.** Forma de Rateio para Alocação dos Custos aos Departamentos.

<b>Departamento</b>	<b>Valor dos Salários</b>	<b>% de atribuição aos custos</b>
Fiscal	10.600,00	60,23%
Pessoal	7.000,00	39,77%
TOTAL	17.600,00	100,00%

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Após a determinação dos direcionadores no quadro 8, o quadro 9 traz como será o rateio e alocação destes custos da parte fiscal no qual serão atribuídos seus valores no quadro 11, assim aplicado da mesma forma no departamento pessoal, do quadro 10 ao quadro 12.

Lembrando que estes custos foram feitos de forma separada, a parte fiscal e a parte pessoal, atribuídos em suas devidas proporções conforme quadro 8.

**Quadro 9.** Alocação dos Custos para as Atividades: Departamento Fiscal.

Nome das atividades do departamento Fiscal	Salários e Obrigações	Material Escritório	Telefonia	Energia Elétrica	Material de Cozinha/Limpeza	Tributos	Depreciação	Software/Sistema
	Quantidade de tempo de trabalho (minutos)	% de material utilizado	Quantidade de tempo utilizada (minutos)	% de KW utilizado	Quantidade de tempo de trabalho (minutos)			
Lançamento de documentos	6.000	7,14%	3.010	5%	6.000	6.000	6.000	6.000
Impressão de documentos	200	14,29%	-	35%	200	200	200	200
Solicitação por e-mail	150	7,14%	-	5%	150	150	150	150
Entrega por e-mail	300	7,14%	-	5%	300	300	300	300
Pesquisa	350	7,14%	-	5%	350	350	350	350
Realização de cálculos	350	7,14%	-	15%	350	350	350	350
Preenchimento de Relatórios	200	7,14%	-	5%	200	200	200	200
Conferência de documentos	100	7,14%	-	5%	100	100	100	100
Entrega de serviços por meio magnético	300	28,57%	-	15%	300	300	300	300
Acesso a sites exclusivos	150	7,14%	-	5%	150	150	150	150
TOTAL	8.100	100%	3.010	100%	8.100	8.100	8.100	8.100

**Fonte:** Dados da pesquisa.

**Quadro 10.** Alocação dos Custos para as Atividades: Departamento Pessoal.

Nome das atividades do departamento Pessoal	Salários e Obrigações	Material Escritório	Telefonia	Energia Elétrica	Material de Cozinha/Limpeza	Tributos	Depreciação	Software/Sistema
	Quantidade de tempo de trabalho (minutos)	% de material utilizado	Quantidade de tempo utilizada (minutos)	% de KW utilizado	Quantidade de tempo de trabalho (minutos)			
Lançamento de documentos	14.000	0,00%	3.010	5%	4.000	4.000	4.000	4.000
Impressão de documentos	300	10,00%	-	5%	300	300	300	300
Solicitação por e-mail	500	0,00%	-	5%	500	500	500	500
Entrega por e-mail	100	0,00%	-	5%	100	100	100	100
Pesquisa	1.500	80,00%	-	50%	1.500	1.500	1.500	1.500
Realização de cálculos	100	0,00%	-	5%	100	100	100	100
Preenchimento de Relatórios	500	10,00%	-	5%	500	500	500	500
Conferência de documentos	200	0,00%	-	5%	200	200	200	200
Entrega de serviços por meio magnético	600	0,00%	-	10%	600	600	600	600
Acesso a sites exclusivos	300	0,00%	-	5%	300	300	300	300
TOTAL	28.100	100%	3.010	100%	8.100	8.100	8.100	8.100

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Após obter todos os custos definidos de acordo com quanto cada atividade irá consumir, pode-se fazer a aplicação dos valores em reais conforme quadros 11 e quadro 12.

**Quadro 11.** Custo das Atividades em Reais: Departamento Fiscal em Reais.

Nome das atividades do departamento Fiscal	Salários e Obrigações	Material Escritório	Telefonia	Energia Elétrica	Material de Cozinha/Limpeza	Tributos	Depreciação	Software /Sistema	Total por Atividade
Lançamento de documentos	*12.095,82	83,24	2.409,09	33,13	133,84	892,26	81,79	335,49	16.064,65
Impressão de documentos	403,19	166,49	-	231,88	4,46	29,74	2,73	11,18	849,67
Solicitação por e-mail	302,40	83,24	-	33,13	3,35	22,31	2,04	8,39	454,85
Entrega por e-mail	604,79	83,24	-	33,13	6,69	44,61	4,09	16,77	793,33
Pesquisa	705,59	83,24	-	33,13	7,81	52,05	4,77	19,57	906,15
Realização de cálculos	705,59	83,24	-	99,38	7,81	52,05	4,77	19,57	972,40
Preenchimento de Relatórios	403,19	83,24	-	33,13	4,46	29,74	2,73	11,18	567,67
Conferência de documentos	201,60	83,24	-	33,13	2,23	14,87	1,36	5,59	342,02
Entrega de serviços por meio magnético	604,79	332,97	-	99,38	6,69	44,61	4,09	16,77	1.109,31
Acesso a sites exclusivos	302,40	83,24	-	33,13	3,35	22,31	2,04	8,39	454,85
TOTAL	³16.329,35	1.165,40	2.409,09	662,50	180,68	1.204,55	110,42	452,91	22.514,90

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Para a obtenção dos valores dos quadros 11 e 12, foi realizado o cálculo a partir das informações dos quadros 9 e 10 utilizando como exemplo o valor dos “Salários e Obrigações” da atividade de “Lançamento de Documentos” no setor Fiscal da seguinte forma:  $*R\$12.095,82 = (14.000 \text{ min.} / 28.100 \text{ min.}) \times 3R\$16.329,35$ .

Esta formula foi aplicada desta mesma maneira para todos os valores demonstrados nos quadros 11 e 12.

**Quadro 12.** Custo das Atividades em Reais: Departamento Pessoal em Reais.

Nome das atividades do departamento Pessoal	Salários e Obrigações	Material Escritório	Telefonia	Energia Elétrica	Material de Cozinha/Limpeza	Tributos	Depreciação	Software/Sistema	Total por Atividade
Lançamento de documentos	5.325,20	0,00	1.590,91	21,88	58,92	392,82	36,01	147,70	7.573,43
Impressão de documentos	399,39	76,96	-	21,88	4,42	29,46	2,70	11,08	545,88
Solicitação por e-mail	665,65	0,00	-	21,88	7,37	49,10	4,50	18,46	766,96
Entrega por e-mail	133,13	0,00	-	21,88	1,47	9,82	0,90	3,69	170,89
Pesquisa	1.996,95	615,68	-	218,75	22,10	147,31	13,50	55,39	3.069,68
Realização de cálculos	133,13	0,00	-	21,88	1,47	9,82	0,90	3,69	170,89
Preenchimento de Relatórios	665,65	76,96	-	21,88	7,37	49,10	4,50	18,46	843,92
Conferência de documentos	266,26	0,00	-	21,88	2,95	19,64	1,80	7,38	319,91
Entrega de serviços por meio magnético	798,78	0,00	-	43,75	8,84	58,92	5,40	22,15	937,85
Acesso a sites exclusivos	399,39	0,00	-	21,88	4,42	29,46	2,70	11,08	468,92
TOTAL	10.783,54	769,60	1.590,91	437,50	119,32	795,45	72,92	299,09	14.868,33

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Para realizar a implantação do método de custeio ABC foi necessário alocar os custos aos serviços executados no setor fiscal e pessoal, no qual foram utilizados os direcionadores, que determinaram de qual forma seria atribuído estes custos das atividades aos serviços.

**Quadro 13.** Atividades e Direcionadores: Departamento Fiscal.

Nome das atividades exercidas no departamento Fiscal	Direcionadores	Tempo Trabalhado (minutos)	Totais dos Custos
Lançamento de documentos	Tempo Utilizado no Trabalho	6.000	R\$ 16.064,65
Impressão de documentos	Tempo Utilizado no Trabalho	200	R\$ 849,67
Solicitação por e-mail	Tempo Utilizado no Trabalho	150	R\$ 454,85
Entrega por e-mail	Tempo Utilizado no Trabalho	300	R\$ 793,33
Pesquisa	Tempo Utilizado no Trabalho	350	R\$ 906,15
Realização de cálculos	Tempo Utilizado no Trabalho	350	R\$ 972,40
Preenchimento de Relatórios	Tempo Utilizado no Trabalho	200	R\$ 567,67
Conferência de documentos	Tempo Utilizado no Trabalho	100	R\$ 342,02
Entrega de serviços por meio magnético	Tempo Utilizado no Trabalho	300	R\$ 1.109,31
Acesso a sites exclusivos	Tempo Utilizado no Trabalho	150	R\$ 454,85

**Fonte:** Dados da pesquisa.

**Quadro 14.** Atividades e Direcionadores: Departamento Pessoal.

Nome das atividades exercidas no departamento Pessoal	Direcionadores	Tempo Trabalhado (minutos)	Totais dos Custos
Lançamento de documentos	Tempo Utilizado no Trabalho	4.000	R\$ 7.573,43
Impressão de documentos	Tempo Utilizado no Trabalho	300	R\$ 545,88
Solicitação por e-mail	Tempo Utilizado no Trabalho	500	R\$ 766,96
Entrega por e-mail	Tempo Utilizado no Trabalho	100	R\$ 170,89
Pesquisa	Tempo Utilizado no Trabalho	1.500	R\$ 3.069,68
Realização de cálculos	Tempo Utilizado no Trabalho	100	R\$ 170,89
Preenchimento de Relatórios	Tempo Utilizado no Trabalho	500	R\$ 843,92
Conferência de documentos	Tempo Utilizado no Trabalho	200	R\$ 319,91
Entrega de serviços por meio magnético	Tempo Utilizado no Trabalho	600	R\$ 937,85
Acesso a sites exclusivos	Tempo Utilizado no Trabalho	300	R\$ 468,92

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Os quadros 13 e 14 determinaram quais serão os direcionadores das atividades que serão atribuídos aos serviços.

Percebe-se que daqui para frente o método começa a tomar forma e já começa-se a perceber diferenças em relação a outros métodos.

**Quadro 15.** Alocação dos Custos para os Serviços: Departamento Fiscal.

Nomenclatura dos serviços do departamento Fiscais	Lançamento de documentos	Impressão de documentos	Solicitação por e-mail	Entrega por e-mail	Pesquisa	Realização de cálculos	Preenchimento de Relatórios	Conferência de documentos	Entrega de serviços por meio magnético	Acesso a sites exclusivos
	Tempo Utilizado no Trabalho	Tempo Utilizado no Trabalho								
Serviço 1	16.000	-	150	-	-	200	-	10	20	-
Serviço 2	-	25	-	125	-	-	40	10	-	-
Serviço 3	-	-	-	125	70	150	-	10	-	50
Serviço 4	-	-	-	-	70	-	40	10	70	50
Serviço 5	-	-	-	-	70	-	40	10	70	-
Serviço 6	-	-	-	-	70	-	40	10	70	-
Serviço 7	-	-	-	-	70	-	40	10	70	-
Serviço 8	-	25	-	50	-	-	-	10	-	50
Serviço 9	-	150	-	-	-	-	-	10	-	-
Serviço 10	-	-	-	-	-	-	-	10	-	-
TOTAL	16.000	200	150	300	350	350	200	100	300	150

**Fonte:** Dados da pesquisa.

**Quadro 16.** Alocação dos Custos para os Serviços: Departamento Pessoal.

Nomenclatura dos serviços do departamento Pessoal	Lançamento de documentos	Impressão de documentos	Solicitação por e-mail	Entrega por e-mail	Pesquisa	Realização de cálculos	Preenchimento de Relatórios	Conferência de documentos	Entrega de serviços por meio magnético	Acesso a sites exclusivos
	Tempo Utilizado no Trabalho	Tempo Utilizado no Trabalho								
Serviço 11	4.000	100	500	-	-	100	-	100	-	-
Serviço 12	-	-	-	-	750	-	250	-	300	150
Serviço 13	-	-	-	-	750	-	250	-	300	150
Serviço 14	-	200	-	100	-	-	-	100	-	-
TOTAL	4.000	300	500	100	1.500	100	500	200	600	300

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Da mesma forma que o os quadros 9 e 10, os quadros 15 e 16 mostram de qual forma será distribuído os custos das atividades proporcionalmente aos serviços.

**Quadro 17.** Custos dos Serviços: Departamento Fiscal em Reais.

Nome dos serviços Fiscais	Lançamento de documentos	Impressão de documentos	Solicitação por e-mail	Entrega por e-mail	Pesquisa	Realização de cálculos	Preenchimento de Relatórios	Conferência de documentos	Entrega de serviços por meio magnético	Acesso a sites exclusivos	Total por Serviço
Serviço 1	*16.064,65	-	454,85	-	-	555,66	-	34,20	73,95	-	17.183,31
Serviço 2	-	106,21	-	330,55	-	-	113,53	34,20	-	-	584,50
Serviço 3	-	-	-	330,55	181,23	416,74	-	34,20	-	151,62	1.114,35
Serviço 4	-	-	-	-	181,23	-	113,53	34,20	258,84	151,62	739,42
Serviço 5	-	-	-	-	181,23	-	113,53	34,20	258,84	-	587,81
Serviço 6	-	-	-	-	181,23	-	113,53	34,20	258,84	-	587,81
Serviço 7	-	-	-	-	181,23	-	113,53	34,20	258,84	-	587,81
Serviço 8	-	106,21	-	132,22	-	-	-	34,20	-	151,62	424,25
Serviço 9	-	637,25	-	-	-	-	-	34,20	-	-	671,45
Serviço 10	-	-	-	-	-	-	-	34,20	-	-	34,20
TOTAL	*16.064,65	849,67	454,85	793,33	906,15	972,40	567,67	342,02	1.109,31	454,85	22.514,90

Fonte: Dados da pesquisa.

**Quadro 18.** Custos dos Serviços: Departamento Pessoal em Reais.

Nome dos serviços Pessoal	Lançamento de documentos	Impressão de documentos	Solicitação por e-mail	Entrega por e-mail	Pesquisa	Realização de cálculos	Preenchimento de Relatórios	Conferência de documentos	Entrega de serviços por meio magnético	Acesso a sites exclusivos	Total por Serviço
Serviço 11	7.573,43	181,96	766,96	-	-	170,89	-	159,95	-	-	8.853,20
Serviço 12	-	-	-	-	1.534,84	-	421,96	-	468,92	234,46	2.660,18
Serviço 13	-	-	-	-	1.534,84	-	421,96	-	468,92	234,46	2.660,18
Serviço 14	-	363,92	-	170,89	-	-	-	159,95	-	-	694,77
TOTAL	7.573,43	545,88	766,96	170,89	3.069,68	170,89	843,92	319,91	937,85	468,92	14.868,33

Fonte: Dados da pesquisa.

Para a obtenção dos valores dos quadros 17 e 18, foi realizado o cálculo a partir das informações dos quadros 15 e 16 utilizando como exemplo o valor do “Lançamento de Documentos” do “Serviço 1” no setor Fiscal da seguinte forma:  
 $*R\$16.064,65 = ({}^16.000 \text{ min.} / {}^26.000 \text{ min.}) \times {}^3R\$16.064,65.$

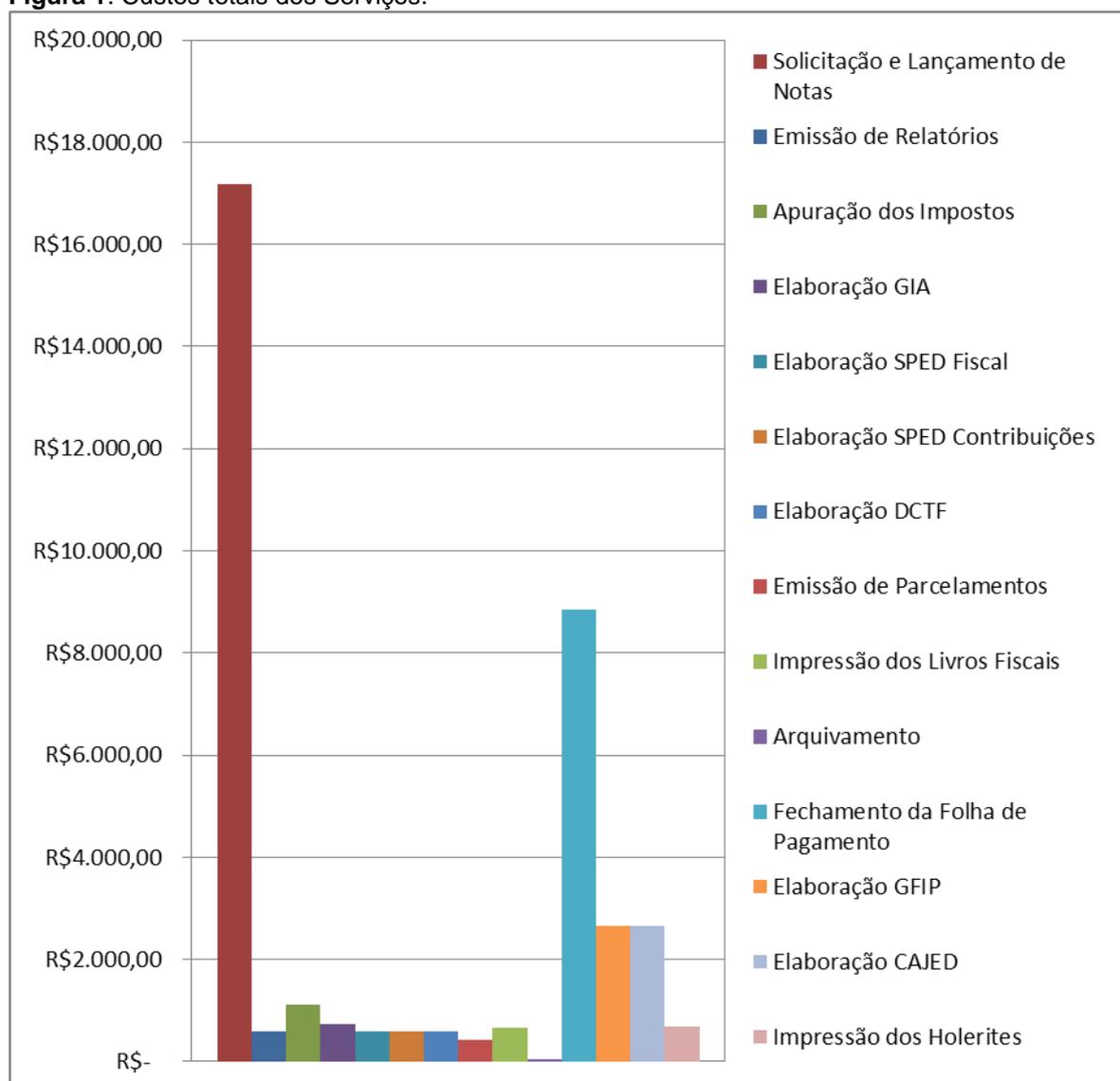
Esta fórmula foi aplicada desta mesma maneira para todos os valores demonstrados nos quadros 17 e 18.

Após o rateio dos gastos para as atividades e das atividades aos serviços, temos as atribuições em valores dos custos de cada serviço, onde pode-se analisá-los em valores totais no quadro 19.

**Quadro 19.** Custos totais dos serviços pelo método de custeio ABC.

Serviço	Descrição	Departamento	Valor Total do Custo
Serviço 1	Solicitação e Lançamento de Notas	Fiscal	R\$ 17.183,31
Serviço 2	Emissão de Relatórios	Fiscal	R\$ 584,50
Serviço 3	Apuração dos Impostos	Fiscal	R\$ 1.114,35
Serviço 4	Elaboração GIA	Fiscal	R\$ 739,42
Serviço 5	Elaboração SPED Fiscal	Fiscal	R\$ 587,81
Serviço 6	Elaboração SPED Contribuições	Fiscal	R\$ 587,81
Serviço 7	Elaboração DCTF	Fiscal	R\$ 587,81
Serviço 8	Emissão de Parcelamentos	Fiscal	R\$ 424,25
Serviço 9	Impressão dos Livros Fiscais	Fiscal	R\$ 671,45
Serviço 10	Arquivamento	Fiscal	R\$ 34,20
Serviço 11	Fechamento da Folha de Pagamento	Pessoal	R\$ 8.853,20
Serviço 12	Elaboração GFIP	Pessoal	R\$ 2.660,18
Serviço 13	Elaboração CAJED	Pessoal	R\$ 2.660,18
Serviço 14	Impressão dos Holerites	Pessoal	R\$ 694,77
TOTAL			R\$ 37.383,22

**Fonte:** Dados da pesquisa.

**Figura 1.** Custos totais dos Serviços.

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Ao analisar a figura 1 é perceptível a diferença, proporcional aos outros serviços, entre a “Solicitação e Lançamento de Notas” nos serviços contábeis e o “Fechamento da Folha de Pagamento”, pois conforme esclarecido pelos gestores e funcionários que trabalham no escritório, o “Lançamento de Notas” é a parte mais trabalhosa de todo serviço, pois entende-se que, quanto maior a empresa maior a movimentação, já não influenciando tanto os outros serviços pois ao ter o maior trabalho no lançamento das notas é notável a maior facilidade nos outros serviços já que o sistema contábil os geram.

Já a parte pessoal, justifica-se a diferença entre o “Fechamento da Folha de Pagamento”, pois é o momento da alimentação do sistema contábil, onde será informada toda a movimentação de funcionários dos clientes, etc. Onde também

acaba diminuindo o esforço por conta dos outros serviços já que assim como o fiscal, após os devidos lançamentos e alterações, o *software* emite todos os relatórios e gera todos os arquivos com facilidade.

### CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os quadros de 1 a 19 anteriormente trabalhados, por fim, demonstraram passo-a-passo a aplicação do método de custeio ABC e também onde se percebe o quanto importante e crucial é um tratamento adequado dos custos para a formação do preço de um serviço, já que no momento o escritório adota outra forma de custeio.

**Quadro 20.** Custos totais dos serviços, tratados pelo atual método utilizado no escritório.

Serviço	Descrição	Departamento	Valor Total do Custo
<sup>3</sup> Serviço 1	Solicitação e Lançamento de Notas	Fiscal	R\$ 12.670,23
Serviço 2	Emissão de Relatórios	Fiscal	R\$ 2.670,23
Serviço 3	Apuração dos Impostos	Fiscal	R\$ 2.670,23
Serviço 4	Elaboração GIA	Fiscal	R\$ 2.670,23
Serviço 5	Elaboração SPED Fiscal	Fiscal	R\$ 2.670,23
Serviço 6	Elaboração SPED Contribuições	Fiscal	R\$ 2.670,23
Serviço 7	Elaboração DCTF	Fiscal	R\$ 2.670,23
Serviço 8	Emissão de Parcelamentos	Fiscal	R\$ 2.670,23
Serviço 9	Impressão dos Livros Fiscais	Fiscal	R\$ 2.670,23
Serviço 10	Arquivamento	Fiscal	R\$ 2.670,23
Serviço 11	Fechamento da Folha de Pagamento	Pessoal	R\$ 2.670,23
Serviço 12	Elaboração GFIP	Pessoal	R\$ 2.670,23
Serviço 13	Elaboração CAJED	Pessoal	R\$ 2.670,23
Serviço 14	Impressão dos Holerites	Pessoal	R\$ 2.670,23
TOTAL			R\$ <sup>2</sup> 37.383,22

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Atualmente o Escritório Bergamaschi considera todos os gastos com as atividades, descritas nos quadros 12 e 13, como um todo, e distribuindo-as aos serviços de forma total conforme demonstra o quadro 20.

Para a obtenção destes valores do quadro 20 utilizou-se o seguinte cálculo:  
 ${}^1R\$2.670,23 = ({}^2R\$37.383,22 / 14 \text{ "Total de serviços prestados pelo escritório"}) \times \text{"}^3\text{Serviço 1"}$ .

**Quadro 21** – Comparativo dos custos totais por serviço pelo método atualmente utilizado e o método ABC

Serviço	Valor Total do Custo (Método Atual)	Valor Total do Custo (Método de Custeio ABC)
Serviço 1	R\$ 2.670,23	R\$ 17.183,31
Serviço 2	R\$ 2.670,23	R\$ 584,50
Serviço 3	R\$ 2.670,23	R\$ 1.114,35
Serviço 4	R\$ 2.670,23	R\$ 739,42
Serviço 5	R\$ 2.670,23	R\$ 587,81
Serviço 6	R\$ 2.670,23	R\$ 587,81
Serviço 7	R\$ 2.670,23	R\$ 587,81
Serviço 8	R\$ 2.670,23	R\$ 424,25
Serviço 9	R\$ 2.670,23	R\$ 671,45
Serviço 10	R\$ 2.670,23	R\$ 34,20
Serviço 11	R\$ 2.670,23	R\$ 8.853,20
Serviço 12	R\$ 2.670,23	R\$ 2.660,18
Serviço 13	R\$ 2.670,23	R\$ 2.660,18
Serviço 14	R\$ 2.670,23	R\$ 694,77
TOTAL	R\$ 37.383,22	R\$ 37.383,22

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Desta forma ao analisar o quadro 21 no qual demonstra a comparação dos totais dos custos por serviço prestado do quadro 19 (método ABC) com o quadro 20 (método atual), fica clara a distorção tanto no momento de uma análise dos custos quanto na formação de preço para um determinado cliente quando se precisa obter o valor dos custos agregados para a elaboração do serviço que será prestado ao cliente.

Dá-se maior importância para esta análise, pois neste ramo de atividade, e justamente em um escritório contábil, possui uma enorme variedade de clientes e tipos de serviços que são prestados, ou seja, cada cliente possui uma empresa diferente, com uma tributação diferente, o que resulta em um tratamento diferenciado, e por fim, algumas empresas necessitam de alguns dos serviços citados no quadro 7, e outras não, causando assim uma distorção no custo, no caso de um tratamento inadequado dos mesmos.

Outro ponto no qual o tratamento inadequado destes custos influencia é no momento de formularem o lucro desejado sobre um serviço prestado a um cliente, pois atualmente é agregada uma porcentagem de lucro sobre valor atual de custo, no qual é tratado de uma forma não tão criteriosa como trata o método de custeio

ABC, sendo assim, com o real custo desconhecido, ao aplicaram a margem de lucro ao serviço, não se pode dar veracidade a margem de lucro por fim obtida em cada serviço prestado.

O que muda totalmente com a aplicação do método de custeio ABC, onde a partir do momento que os dados fornecidos pelo método são confiáveis e claramente reais de acordo com as atividades exercidas, a organização tem total liberdade para proceder com a aplicação da porcentagem de lucro desejada, uma vez que terá realmente este resultado.

Todo este trabalho desenvolvido durante o estudo de caso, e a implantação do método, identificou-se o quão importante é o método de custeio ABC, tanto para a análise da administração quanto para os gestores no momento de fazer uma análise destes custos, tomar uma decisão com base nos mesmos e na formação de preço, mesmo sendo uma ferramenta de grande complexidade na aplicação quanto na compreensão do mesmo, no qual exige um grande esforço por parte da empresa.

Este “grande esforço” exigido pelos gestores que irão trabalhar em cima destes custos e no controle destas atividades, é aonde torna-se o ponto negativo do método de custeio ABC, conforme citado anteriormente como um das desvantagens deste método.

Então pode-se concluir que fica a critério da empresa em adotar ou não ao tratamento de seus custos, e fazer uma análise prévia em relação ao custo x benefício da implantação do ABC.

Pois percebe-se que ao adotar o método, o escritório irá sanar todas suas dúvidas em relação aos custos e a formação de seus preços de venda, obstáculos estes que este trabalho visou sanar, fornecendo informações cruciais tanto para a análise dos dados quanto para tomadas de decisões por parte dos gestores.

## REFERÊNCIAS

ABBRAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2 sem. 2012.

ALBERTON, João Rafael; et al. Custeio baseado em atividades: aplicação em uma empresa prestadora de serviços contábeis na cidade de Marau (RS). **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n. 200, p. 87-99, mar./abr. 2013.

ANDRADE, Nilton de Aquino; BATISTA, Daniel Gerhard; SOUSA, Cleber Batista de. **Vantagens e desvantagens da utilização do Sistema de custeio abc**. Salvador, s/p, s.d.

BARRETO, Gualter Alves. (2011). **Manual do contador**. Disponível em: <[www.manualdocontador.com.br](http://www.manualdocontador.com.br)>. Acesso em: 22 out. 2013.

BERTI, Anélio. **Contabilidade e análise de custos: Teoria e prática**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

BOMFIM, Eunir; PASSARELLI, João. **Custos e formação de preços**. 6. ed. São Paulo: IOB, 2009.

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRIMSON, James A., **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.

CALLADO, Aldo Leonardo Cunha; et al. Gestão de custos em micros, pequenas e médias empresas: um perfil dos artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos. Congresso Internacional De Custos, 9. Florianópolis, 2005. **Anais...** Florianópolis, 2005. Disponível em: <<http://www.abcustos.org.br>>. Acesso em: 06 maio. 2014.

Conselho Federal de Contabilidade. Resolução n.º 750, de 1993. **Dispõe sobre os princípios de contabilidade (PC)**.

DUTRA, René Gomes. **Custos uma abordagem prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FRANCO, Hilário. A importância dos princípios fundamentais de contabilidade na harmonização das normas e informações contábeis. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 95, p. 36-46 set./out. 1995.

INSPER. (2013). **O que é um estudo de caso?**. Disponível em: <<http://www.insper.edu.br>>. Acesso em: 19 mar. 2014.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implementação e controle**. São Paulo: Atlas, 1997.

LIMA, José Geraldo. **Custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas. 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**: inclui o ABC. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Wellington. **Métodos de custeio comparados**: Custos e margens analisados sob diferentes perspectivas. São Paulo: Atlas, 2010.

MAUAD, Luiz Guilherme Azevedo; PAMPLONA, Edson de Oliveira. O custeio ABC em empresas de serviços: Características observadas na implantação em uma empresa do setor. IX Congresso Brasileiro de Custos. Outubro de 2002. São Paulo.

MOROZINI, João Francisco. et al. Aplicação da Abordagem UEP em uma empresa do setor fabril: um estudo de caso. **Sistemas & Gestão**, Niterói, v.1, n. 2, p. 142-155, maio-ago, 2006.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC**: custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 2001.

SÁ, Antônio Lopes. (2011). **Neopatrimonialismo como pensamento moderno em contabilidade**. Disponível em: <[www.lopesdesa.com.br](http://www.lopesdesa.com.br)>. Acesso em: 22 out. 2013.

SANTOS, Joel José. **Contabilidade e análise de custos**: modelo contábil, métodos de depreciação, ABC: custeio baseado em atividades, análise atualizada de encargos sobre salário. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ZANETTI, Amilson Carlos. O processo de medições de desempenho organizacional e o método de custeio baseado em atividade (ABC). **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n. 140, p. 49-56, mar./abr. 2003.

