



Sistema de Custeio Baseado em Atividades: Um Estudo Realizado no Âmbito de uma Empresa Prestadora de Serviços Contábeis

CÉLIO BESERRA DE SÁ

Universidade Federal Rural de Pernambuco - UFRPE

ANTÔNIO ANDRÉ CUNHA CALLADO

Universidade Federal Rural de Pernambuco - UFRPE

Resumo

Este artigo teve como objetivo analisar as atividades de uma empresa prestadora de serviços contábeis sob a ótica do sistema ABC. Para atingir este objetivo foi realizada uma pesquisa caracterizada como exploratória, descritiva, documental e qualitativa através de um estudo de caso. Todas as informações necessárias foram coletadas através de entrevistas, observação direta e pesquisa documental. Foram identificadas vinte e duas atividades que foram analisadas considerando cinco categorias (recursos humanos, tempo, frequência, complexidade e importância). Durante a pesquisa, entrevistas foram realizadas com agentes diversos, em conjunto com observações e análise dos documentos fornecidos pela empresa estudada, possibilitando assim empreender análises em conjunto dos variados dados coletados, no intento de se estabelecer relações. Para a análise dos resultados, foram consideradas duas técnicas: análise de conteúdo e análise do discurso. Para dar maior consistência à análise dos resultados foi utilizada uma abordagem por triangulação. Através dos resultados, foi possível depreender que em relação as atividades mais caras os departamentos contábil e pessoal possuem semelhanças quanto à essência da atividade, pois suas atividades mais caras são atividades mais analíticas e que exigem menos trabalho manual, ao passo no departamento fiscal a atividade mais cara é essencialmente manual e que requer menos capacidade analítica como no caso dos departamentos contábil e fiscal. Outro achado interessante acerca dos resultados apresentados está associado ao tempo para a realização das atividades (direcionador de custo), sob esse aspecto outras semelhanças e diferenças podem ser estabelecidas entre os departamentos analisados. Foi possível visualizar a aplicação do ABC para a análise das atividades realizadas nos departamentos contábil, fiscal e pessoal, destacando a identificação das atividades mais onerosas, como também analisar as relações existentes entre as atividades com base em direcionadores definidos. Pode-se concluir que o ABC é uma ferramenta gerencial apropriada para ser adotada em empresas prestadoras de serviços contábeis.

Palavras-chave: Análise de custos; Sistema ABC; Custos no setor de serviços.



1. Introdução

A atual conjuntura econômica da qual as organizações fazem parte é composta por excessiva competitividade, e com base nisso as empresas são cada vez mais impulsionadas a adotarem tecnologias que sejam capazes de melhorar os processos internos e munir os gestores de informações relevantes a fim da tomada de decisões assertivas (Catelli & Guerreiro, 1993). A aludida competitividade é consequência da globalização dos mercados, em que as empresas competem na variedade da oferta de produtos e serviços, qualidade e atratividade de preços (Mestre, 2011).

A globalização dos mercados não só implicou no aumento da competitividade entre as organizações, mas também influenciou na forma como as empresas tratam e gerem os seus custos, pois diante do grande volume de informações envolvidas nos processos internos, as ações relacionadas aos custos passaram a ser uma das principais estratégias organizacionais (Pereira Filho & Amaral, 1998).

Com base nisso, tem-se que as técnicas de custeamento e ações voltadas ao controle de custos são artefatos gerenciais importantes para o processo decisório e desempenho empresarial (Abbas, Gonçalves & Leoncine, 2012). Para Canha (2007), as ferramentas gerenciais deverão servir para a geração de informações úteis e relevantes, o que se torna possível através das tecnologias adotadas e estratégias desenvolvidas.

Dentre as ferramentas gerenciais utilizadas, especificamente ferramentas relacionadas ao controle e gestão estratégica de custos, tem destaque no meio empresarial o custeio baseado em atividades (*Activity Based Costing-ABC*), que dentre outras características, difere dos sistemas de custeio tradicionais por considerar as atividades como as principais consumidoras de recursos e geradoras de custos, como também por dar enfoque aos gastos indiretos (Beuren & Roedel, 2002). No pensamento de Canha (2007, p. 57) “o ABC mostrou-se uma ferramenta da contabilidade de gestão que lhe permite não só apurar os custos, mas também rever os próprios processos de atividades praticados pela empresa, ou seja, permite também dominar os custos”.

Segundo Cogan (1999), a parcela dos gastos indiretos aumentou de maneira significativa diante do atual contexto. Sobre tal afirmação o autor explica que, “a estrutura de custo dos produtos vem mudando de tal forma que as despesas indiretas, antes na ordem de 5% dos custos, hoje já alcançam valores médios superiores a 35% [...]” (Cogan, 1999, p. 47).

Sob esse aspecto, argumenta-se acerca dos benefícios da utilização do sistema ABC em empresas prestadoras de serviços, pelo fato de que nessas empresas a maior parte dos gastos são fixos e indiretos (Mauad & Pamplona, 2001; Zanetti, 2003). Destarte, o sistema ABC, que originalmente fora desenvolvido nas indústrias manufatureiras, é aplicável e potencialmente útil em empresas prestadoras de serviços (Dalmácio, Rezende & De Aguiar, 2007; Mestre, 2011).

Empresas prestadoras de serviços são aquelas que oferecem atos ou desempenhos a outrem, de maneira impessoal, cuja relação não envolve transferência de bens tangíveis, resultando na satisfação das expectativas e necessidades dos clientes, que se sentem compensados pelo gasto empreendido (Corrêa, 2002). Com base na definição apresentada, tem-se que organizações contábeis são empresas caracterizadas como prestadoras de serviços (Dos Anjos et al., 2011). Nessa linha de abordagem, Rodrigues e Lemos (2009) vão além ao explicar que organizações contábeis atuam como prestadoras de serviços para outras



organizações ou entidades, pois essas últimas buscam descentralizar as atividades meio no intento de concentrar esforços nas atividades fins.

Então, considerando que o sistema ABC é aplicável e potencialmente útil em organizações que atuam na área da prestação de serviços, a exemplo das organizações contábeis, o presente trabalho tem por objetivo analisar as atividades de uma empresa prestadora de serviços contábeis sob a ótica do sistema ABC.

Há estudos correlatos à proposta colocada em tela, a exemplo do estudo de Amauri (2001), cujo objetivo foi demonstrar os custos incorridos numa organização contábil sob a perspectiva do ABC, e o estudo de Kühl (2006), que simula a aplicação do ABC numa organização contábil. Contudo, o presente trabalho se justifica porque estudos empíricos acerca do ABC em organizações contábeis ainda são escassos na literatura sobre o tema.

2. Sistema de Custeio Baseado em Atividades

O sistema ABC surgiu na década de 80 com a proposta de ajudar as organizações a controlarem melhor os seus custos e se manterem de forma mais eficiente ante ao mercado (Mauad & Pamplona, 2001).

A literatura diverge em relação ao surgimento do método, sobretudo em relação ao marco inicial do desenvolvimento e utilização de tal sistema de custeio. Mas, basicamente, há duas correntes de pensamento: uma aponta que o ABC pode ser entendido como uma inovação no que diz respeito aos processos de custeio, e outra que argumenta na linha de pensamento de que o ABC é semelhante a outros métodos existentes, não representando propriamente uma inovação (Mestre, 2011).

Há registros na literatura de que o ABC já fora utilizado por volta dos anos 1800 e início dos anos 1900, primariamente como um método alemão de custeio, até evoluir para o método ABC que se conhece hoje em dia (Nakagawa, 1995).

Entretanto, também é apresentado que o ABC foi desenvolvido e formalizado nos Estados Unidos na década de 80, por Kaplan e Cooper, em resposta aos anseios empresariais da época, que permeava em torno da necessidade de se ter uma ferramenta capaz de fornecer informações mais precisas em relação aos custos indiretos com vistas a contribuir com os processos decisórios (Bornia, 2002 como citado em Jericó, 2008). Sobre isso, Canha (2007, p. 52) afirma que “na década de 80 foi diagnosticada uma crise dos sistemas de custos e dos sistemas de controle de gestão tradicionais, por Kaplan”. Nesse sentido, Khoury e Ancelevicz (2000, p. 57) acrescentam que o “sistema de custos ABC, foi desenvolvido nos anos 80 por empresas norte americanas e europeias de forma independente”.

No Brasil, os estudos sobre o ABC tiveram início a partir de 1989, na Universidade de São Paulo (USP), mais especificamente no departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da referida academia (Nakagawa, 1995)

O sistema ABC representa uma metodologia através da qual é possível se obter informações mais acuradas dos custos, processos, atividades e tarefas que permeiam numa organização, razão pela qual se torna relevante para o fornecimento de subsídios para a tomada de decisões estratégicas. Vale ressaltar que o ABC deve ser utilizado de maneira complementar ao sistema de custeio tradicional utilizado pela organização, pois o mesmo é voltado para o fornecimento de dados para decisões internas, ao passo que o um sistema de custeio tradicional é voltado para o fornecimento de dados para a produção de relatórios financeiros externos (Garrison, Noreen & Brewer, 2013).



De acordo com Canha (2007, p. 52), a principal filosofia do método ABC “é a de que os produtos consomem atividades e as atividades consomem recursos, contrariando o custeio tradicional que diz que os produtos consomem os recursos (ou os custos)”. Para Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012, p. 149), “esse método parte do princípio de que não são os bens ou serviços que consomem recursos, mas, sim, os recursos que são consumidos pelas atividades e estas, por sua vez, são consumidas pelos bens ou serviços”. Já Mauad e Pamplona (2001, p. 4), asseveram que “o sistema de custeio ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os objetos de custos”. Na acepção desses autores, o ABC permite uma melhor visualização dos custos, e em razão disso as entidades podem unir esforços para reduzi-los com base no aperfeiçoamento dos processos.

Cogan (2006) explica que no custeio tradicional, os custos são acumulados por departamentos, para então ser atribuídos aos produtos e serviços através de critérios volumétricos de rateio, diferentemente, no método ABC o foco está voltado para os recursos e como as atividades consomem tais recursos. Já na concepção de Rosa (2006), o ABC pode ser entendido como uma metodologia cuja finalidade é reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos como se faz sob a utilização dos métodos tradicionais de custeio. Para a autora os métodos tradicionais de custeio não são mais eficientes nos dias atuais em virtude da diminuição dos custos diretos, como por exemplo, mão-de-obra direta, o que se deu através da automação dos processos. Outro ponto levantando para a ineficiência dos sistemas tradicionais de custeio gira em torno do aumento do mix de produtos. Sobre esse mérito, argumenta-se que o ABC proporciona informações mais reais em relação à identificação dos custos de produtos e serviços, processos e atividades realizadas no âmbito de uma organização (Mestre, 2011).

O ABC atribui os custos indiretos e despesas, inicialmente, às atividades, para posteriormente atribuir aos objetos de custos, que podem ser produtos ou serviços, por exemplo. A atribuição ocorre por meio dos chamados direcionadores de custos (*cost driver*), que funciona como uma forma de associação entre os recursos e as atividades e ainda entre as atividades e os objetos de custeio (Dalmácio, Rezende & De Aguiar, 2007). Tais autores ainda explicam que um direcionador de custo é um fator relacionado às causas e desempenho das atividades, bem como ao consumo de recursos pelas mesmas. Para Mestre (2011, p. 18), “os direcionadores de custos são a base do ABC, e procuram rastrear a origem do custo e estabelecer uma relação de causa/efeito”. Então, entende-se que os direcionadores de custos são uma forma de associar e atribuir custos às atividades executadas. Seguindo na explicação acerca dos direcionadores de custos, Canha (2007, p. 53), apresenta que “um *cost driver* é uma medida da produtividade da atividade a que se refere representando o seu objeto, o que permite fazer uma afetação razoável do custo dessas atividades aos produtos”.

Para um melhor entendimento acerca do ABC, se faz necessário a explicação de alguns termos sob o enfoque do método abordado. Conforme alude Mestre (2011, p. 19), “recursos ou insumos são gastos necessários, decorrentes de suas operações normais da organização (transformação de insumos em produtos), como no caso da depreciação, água, salários e energia elétrica”. No caso do ABC, conforme apresentado pelos autores supracitados, os recursos são consumidos pelas atividades executadas dentro de uma empresa, então, atividade pode ser entendida como “qualquer evento que cause o consumo de recursos indiretos” (Garrison, Noreen & Brewer, 2013, p. 277). Por sua vez, uma tarefa “é a forma de realização da atividade” (Wernke, 2005, p. 76).



Uma das peculiaridades do ABC é que o mesmo contempla todos os gastos diretos e indiretos envolvidos no processo de produção ou prestação do serviço, de modo que se leva em consideração a relação de causa e efeito, ou seja, para o método ABC não importa se o gasto é direto ou indireto, mas sim, se houve participação efetiva de tal gasto em relação a um determinado produto ou serviço, se não houve participação, o gasto não é levado em consideração no custeamento (Cogan, 1999; Garrison, Noreen & Brewer, 2013; Miranda et al., 2007).

O ABC objetiva fornecer subsídios para a rastreabilidade dos gastos incorridos na empresa, de modo que se faz possível monitorar como os recursos estão sendo consumidos no desenvolvimento das mais diversas atividades e como os produtos ou serviços consomem as atividades (Jericó & Castilho, 2010). No entendimento de Canha (2007, p. 57), “o objetivo deste método é a determinação da fonte dos custos e ser utilizado como uma ferramenta de antecipação no controle de gestão, o que contribui para a melhoria contínua das atividades da empresa aumentando a sua competitividade”. A autora ainda vai além ao argumentar que o método ABC surgiu com o intento de suprir as limitações dos sistemas tradicionais de custeio, pois através do mesmo é possível conhecer melhor as atividades e atribuir custos a elas, para só então apurar custos dos produtos ou serviços. Para Rosa (2006, p. 131) “o método ABC tem por objetivo encontrar a origem dos custos das atividades, para, dessa forma, repassá-los aos produtos (objetos de custeio), com base no consumo das atividades, por parte dos mesmos”. Ainda sobre os objetivos do ABC, Khoury e Ancelevicz (2000, p. 58) contribuem apresentando que “o ABC tem como principais objetivos: a) obter informação mais acurada dos custos dos produtos produzidos e/ou serviços prestados; b) identificar os custos relativos das atividades e as razões de essas atividades serem empreendidas”.

Tendo em vista o exposto até o momento, pode-se entender que o uso do sistema ABC é pertinente para empresas que desejam conhecer melhor os seus custos e entender de forma mais efetiva os processos desenvolvidos internamente, possibilitando realizar melhorias e até mesmo excluir atividades que não agregam valor ao produto ou serviço (Canha, 2007; Mestre, 2011; Santos, 1998). Dessa forma, o ABC é entendido não apenas como um método para identificação e alocação de gastos, mas também adquire caráter essencialmente gerencial quando implantado e mantido de forma efetiva numa organização, pois auxilia nas tomadas de decisão, como por exemplo, manter ou não produtos ou serviços de acordo com a análise da viabilidade dos gastos de produção ou prestação (Beuren & Roedel, 2002; Khoury & Ancelevicz, 2000). Para Canha (2007, p. 52), “o ABC não é somente um método de cálculo do custo de produção, mas sim um método de controle de gestão. Este fornece informação contábilística relevante e fundamental para a reflexão sobre o posicionamento concorrencial da empresa”. Rosa (2006, p. 142), complementa esse pensamento ao aduzir que “o ABC encaixa-se perfeitamente no processo de análise do desempenho das atividades de manutenção, na gestão de seus custos, além de produzir informações acuradas para a apreciação do desempenho global da organização”.

O ABC tem sua relevância reconhecida porque permite um maior nível de conhecimento e controle sobre as atividades realizadas numa organização e como essas atividades consomem recursos e se relacionam com o objeto de custeio, o que de fato, propicia informações mais acuradas em relação aos processos, o que nem sempre é possível através dos sistemas tradicionais de custeio (Beuren & Roedel, 2002; Cogan, 1999).

Dentre as principais características inerentes ao ABC, pode-se mencionar a sua forma de tratar os custos organizacionais, de modo que para identifica-los se faz necessário um acompanhamento efetivo das atividades realizadas, para só então, alocar custos aos objetos de



custeio, o que lhe diferencia dos sistemas tradicionais, sob o aspecto da acurácia envolvida na geração de informações sobre os custos (Catelli & Guerreiro, 1993). O sistema ABC se caracteriza e se diferencia dos sistemas tradicionais em virtude de contemplar sobretudo as atividades como principais geradoras de custos, como também é peculiar ao sistema dar enfoque aos custos indiretos, pois os trata como se diretos fossem, por meio da análise das atividades (Cogan, 1999; Wernke, 2005).

Nesse sentido, Pereira Filho e Amaral (1998), elencam algumas das principais características inerentes ao sistema ABC, das quais pode-se mencionar: no ABC considera-se que os recursos são consumidos por atividades e não pelos produtos; antes de alocar custos aos produtos ou serviços, os custos são alocados às atividades realizadas na empresa; dá enfoque aos custos indiretos, não os alocando por meio de rateios arbitrários; analisa as atividades significativas da empresa.

Com base no exposto, depreende-se que o ABC tem fundamento na forma como os gastos são apreciados, sobretudo os gastos indiretos, pois objetiva uma melhor alocação dos mesmos aos produtos ou serviços através de como eles se relacionam com as atividades executadas para desenvolvê-los. Sobre esse mérito, Rosa (2006, p. 134) afirma que “o ABC dá mais transparência à análise de custos dado que utiliza vários direcionadores para rastrear o consumo de atividades pelos produtos”.

Para que seja implantado um sistema ABC é necessário seguir algumas etapas, que se relacionam e se complementam de modo que o sistema possa atingir os objetivos propostos e ser efetivo na sua implantação. Uma implantação bem-sucedida do método ABC está intrinsecamente relacionada ao apoio da alta administração, de modo que os líderes devem sensibilizar os seus colaboradores acerca da importância e benefícios que o ABC irá proporcionar à organização, quando implantado e mantido da maneira adequada, e para isso é indispensável o engajamento de toda a equipe (Canha, 2007).

Na concepção de Mestre (2011, p. 18), “primeiramente, é necessário avaliar como as atividades consomem os recursos (*cost drivers* dos recursos e da primeira fase), tentando estabelecer uma relação entre ambos e, em seguida, como os produtos e ou serviços consomem as atividades”. A autora adverte que a identificação das atividades e direcionadores de custos devem ser feitos de maneira bastante cuidadosa, pois na lógica do ABC esses elementos serão os que vão de fato fornecer subsídios para a atribuição de custos aos objetos de custeio.

Como toda ferramenta, o ABC possui vantagens e desvantagens, que devem ser lavadas em consideração antes do processo de implantação na empresa, pois deve-se comparar os prós e os contras para então decidir se a ferramenta é interessante ou não para a entidade.

De acordo com Pereira (2015, p. 54), dentre as principais vantagens do custeio ABC, destacam-se as seguintes: “calcular de forma mais acurada os custos dos objetos de custeio; ampliar o objeto de análise: não se restringe ao custo dos produtos e lucratividade; revelar informações acerca de todo o processo de produção; fornecer informações do custo das atividades”.

Tendo em vista as vantagens apontadas, pode-se entender que o sistema ABC proporciona uma gestão mais efetiva dos custos da organização, em virtude do maior controle sobre as atividades e recursos, impactando positivamente na melhoria do desempenho empresarial (Rosa, 2006; Wernke, 2005).

Não obstante, a literatura também apresenta pontos negativos relacionados ao sistema ABC, como pode ser observado no que aduz Pereira Filho e Amaral (1998, p. 13): “geração



de informações confiáveis somente a longo prazo; controle dificultado em empresas com grande número de atividades; o ABC em sua forma mais detalhada pode não ser aplicável na prática; existe uma dificuldade prática de se definir as atividades”.

Ainda sobre o prisma da desvantagem, Dalmácio, Rezende e De Aguiar (2007, p. 18) opinam da seguinte forma: “no entanto, o modelo ABC, de acordo com sua concepção original, exige altos custos de implementação, revisão e atualização constantes; comprometimento de todos os funcionários; além de tecnologia de informação desenvolvida”.

Para Khoury e Ancelevicz (2000) erros de alocação podem ocorrer quando se leva em consideração entrevistas com funcionários para a definição do tempo de realização das atividades, pois as informações coletadas podem estar dotadas de imprecisão e subjetividade. Garrison, Noreen e Brewer (2013) ainda ressaltam que o sistema de custeio posto em tela não atende as exigências para a preparação de relatórios externos.

3. Metodologia

Com vistas a atingir o objetivo delineado neste estudo, aspectos metodológicos foram considerados para a realização da pesquisa. O primeiro aspecto metodológico consiste em classificar a pesquisa, que é caracterizada como exploratória e descritiva em relação ao objetivo, sendo qualitativa no que diz respeito à abordagem do problema, cuja operacionalização se dá através do estudo de caso e se utiliza das técnicas de entrevista, observação e pesquisa documental para a coleta dos dados e informações.

Sobre pesquisa exploratória, pode-se apresentar que a mesma é caracterizada pelo levantamento de informações acerca de um determinado objeto, delimitando-se um campo de trabalho, sobre o qual busca-se identificar condições de manifestações (Severino, 2007). No entendimento de Gil (2002, p. 41) pesquisas exploratórias “têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições”.

Já em relação à pesquisa descritiva, Gil (2002, p. 42) ensina que, “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. Para Prodanov e Freitas (2013, p. 52) pesquisas descritivas acontecem “quando o pesquisador apenas registra e descreve os fatos observados sem interferir neles. Visa a descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Outra característica da pesquisa proposta é em relação à abordagem do problema, que é qualitativa. Sobre abordagem qualitativa, entende-se que a mesma está voltada para o estudo de aspectos da qualidade, e não da quantidade, pois busca abordar o objeto estudado sob vieses que a metodologia dura (quantitativa) despreza (Demo, 2000). O autor ainda pontua que pesquisas qualitativas rejeitam respostas fechadas. Nesse tipo de abordagem há uma relação direta entre o indivíduo e o ambiente, de modo que modelos numéricos não são capazes de analisar a subjetividade do sujeito (Prodanov & Freitas, 2013). Os autores ressaltam que nesse tipo de abordagem as questões são analisadas num dado ambiente sem quaisquer manipulações dos pesquisadores.

A pesquisa se desenvolve a partir do estudo de caso, que segundo Mestre (2011, p. 21), “o estudo de caso pode envolver o exame de registros existentes, a observação da ocorrência do fato, entrevistas estruturadas e não estruturadas”. Na acepção de Gil (2002, p.



54), o estudo de caso “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos”.

Os dados e informações são coletados através de entrevistas, observação direta e pesquisa documental. De acordo com Duarte (2004, p. 215) “entrevistas são fundamentais quando se precisa/deseja mapear práticas, crenças, valores e sistemas classificatórios de universos sociais específicos, mais ou menos bem delimitados, em que os conflitos e contradições não estejam claramente explicitados”. A autora ainda argumenta que quando são feitas de forma adequada, as entrevistas permitem um contato profundo com informações consistentes que contribuem para um melhor entendimento.

Marconi e Lakatos (2003) ensinam que na observação se utiliza dos sentidos para a obtenção de informações. Não consiste apenas em ver e ouvir, mas também, sobretudo examinar os fatos e fenômenos em estudo.

Para Severino (2007, p. 122), pesquisa documental é aquela que “tem como fonte documentos no sentido amplo, não só de documentos impressos, mas sobretudo de outros tipos de documentos, tais como jornais, fotos, filmes, gravações, documentos legais que ainda não tiveram nenhum tratamento analítico”. Destarte, Raupp e Beuren (2006) aduzem que as pesquisas documentais possibilitam a organização de informações que se encontram dispersas.

O segundo aspecto metodológico visa caracterizar o caso estudado. O caso estudado consiste no departamento contábil, fiscal e pessoal de uma empresa prestadora de serviços contábeis de pequeno porte, fundada em 2002, situada no interior de Pernambuco, composta por 38 funcionários, distribuídos entre os departamentos considerados e outras áreas tais como recepção, secretaria e limpeza. Há também a figura do diretor, que é o contador responsável e dono da empresa. O critério de escolha do caso foi a acessibilidade e o tipo de empresa, pois a literatura aborda que o ABC se adequa bem a empresas prestadoras de serviços.

A Tabela 1 apresenta a estrutura dos departamentos considerados na análise, como também o número de funcionários envolvidos nas atividades que são realizadas em cada departamento:

Tabela 1 Estrutura dos departamentos

DEPARTAMENTO CONTÁBIL	
Função	Quantidade de funcionários
Gerente do departamento	1
Coordenador de empresas	6
Auxiliar contábil	3
Estagiário	1
DEPARTAMENTO FISCAL	
Função	Quantidade de funcionários
Gerente do departamento	1
Coordenador de empresas	9
Auxiliar fiscal	5
Estagiário	1
DEPARTAMENTO PESSOAL	
Função	Quantidade de funcionários



Gerente do departamento	1
Analista de departamento pessoal	2
Auxiliar de departamento pessoal	2

Fonte: Elaboração própria

Como pode ser observado, os departamentos têm gerências independentes que atuam na viabilização das rotinas próprias de cada departamento. Destaque-se também a presença de dois estagiários, lotados nos setores contábil e fiscal.

O terceiro aspecto metodológico permeia em identificar as informações relevantes a serem consideradas na análise do caso estudado e como elas foram levantadas em termos práticos. Para a consecução das rotinas no departamento contábil são executadas 8 atividades relevantes, no departamento fiscal foram identificadas 7 atividades relevantes, e por fim, no departamento pessoal 7 atividades foram elencadas. Para analisar as atividades executadas foram consideradas as seguintes categorias:

- Recursos humanos (custo fixo com salário);
- Tempo (direcionador de custo);
- Frequência (direcionador de custo);
- Complexidade (direcionador de custo);
- Importância (direcionador de custo).

A categoria recursos humanos foi operacionalizada através da associação entre as atividades realizadas e os custos fixos com salários. Nas entrevistas efetuadas com todos os funcionários dos três departamentos analisados foi questionado a respeito de quais atividades elencadas cada executa e o tempo que se leva para executar cada atividade identificada. A partir disso, o salário foi rateado com base na proporção que se dedica a cada atividade em relação ao tempo total para a realização de todas as atividades por funcionário. Uma vez que o rateio foi realizado, somou-se a proporção de cada funcionário por atividade, para então se chegar ao custo fixo com salários da atividade. As informações relativas a salários foram coletadas a partir de informações da folha de pagamento e relatórios auxiliares fornecidos. As entrevistas foram realizadas durante 3 dias completos de expediente, e ocorreram durante a segunda quinzena de junho de 2019.

As categorias frequência, complexidade e importância foram operacionalizadas a partir de uma escala ordinal disposta em três níveis, conforme pode ser observado na Tabela 2.

Tabela 2 Categorias analisadas

Categoria de análise	Nível 1	Nível 2	Nível 3
Frequência	Rara	Regular	Frequente
Complexidade	Baixa	Média	Alta
Importância	Pouco importante	Importante	Muito importante

Fonte: Elaboração própria

Com base no que se pode perceber, ao se identificar as atividades, foi questionado aos gerentes dos departamentos em qual nível estava cada atividade considerando as categorias analisadas. Concomitantemente às entrevistas, observações também foram feitas durante a realização das atividades, sobretudo no que diz respeito às categorias analisadas.



O quarto e último aspecto metodológico consiste nas técnicas de análise empreendidas. Os dados e informações coletados foram trabalhados por meio da análise de conteúdo e análise do discurso. Bardin (1979) ensina que a análise de conteúdo reúne um conjunto de técnicas de análise das comunicações. A análise de conteúdo é uma metodologia usada para descrever e interpretar variadas classes de documentos e textos escritos (Moraes, 1999). Já a análise do discurso “trabalha com o sentido e não com o conteúdo do texto, um sentido que não é traduzido, mas produzido” (Caregnato & Mutti, 2006). As autoras ainda ressaltam que a análise do discurso se preocupa com o funcionamento do discurso, não existindo a pretensão de avaliar erros ou acertos.

No âmbito de uma abordagem qualitativa, a triangulação dos dados se apresenta como um recurso interessante para a realização de uma análise mais efetiva. De acordo com Prodanov e De Freitas (2013, p. 129) a triangulação é um “processo de comparação entre dados oriundos de diferentes fontes no intuito de tornar mais convincentes e precisas as informações obtidas. As triangulações ainda podem ser vistas através da utilização de diferentes métodos sobre um mesmo objeto”. Durante o processo de pesquisa, entrevistas foram realizadas com agentes diversos, em conjunto com observações e leitura e análise dos documentos fornecidos pela empresa estudada, possibilitando assim empreender análises em conjunto dos variados dados coletados, no intento de se estabelecer relações.

4. Apresentação e Análise dos Dados

A par dos dados e informações coletadas, foram analisadas as atividades relevantes executadas nos três departamentos considerados no presente estudo. O primeiro departamento cujas atividades foram analisadas sob a ótica do sistema ABC foi o departamento contábil.

“A principal atribuição do departamento contábil é fornecer informações através de relatórios contábeis que possam auxiliar na tomada de decisão dos administradores. Sua importância é dar direcionamento aos clientes por meio das informações geradas.” (Gerente do departamento).

Na tabela 3 são apresentadas as atividades realizadas no departamento contábil, como também as categorias de informações consideradas na análise, os direcionadores de custo, e os custos das atividades considerando os recursos humanos, ou seja, os custos fixos com salário dos funcionários que desempenham cada atividade relacionada.

Tabela 3 Atividades do departamento contábil

Atividade	Nº de pessoas	Tempo para realização (hrs)	Frequência	Complexidade	Importância	Custo da atividade R\$ (salário)
Contabilização da folha de pagamento	7	160	Regular	Média	Muito importante	934,18
Contabilização das despesas	9	336	Frequente	Média	Muito importante	1.628,44
Importação do movimento fiscal	8	160	Frequente	Alta	Muito importante	988,64
Baixa de duplicatas	8	272	Frequente	Média	Muito importante	1.413,05



Contabilização do extrato bancário	9	296	Frequente	Média	Muito importante	1.838,21
Importação da depreciação do módulo patrimonial	6	56	Regular	Média	Muito importante	345,97
Conciliação das contas do balancete	9	920	Regular	Alta	Muito importante	5.520,01
Análise das demonstrações contábeis	2	168	Regular	Alta	Muito importante	2.081,78

Fonte: Elaboração própria

O segundo departamento que teve suas atividades analisadas sob a perspectiva do sistema ABC foi o departamento fiscal. Esse é maior departamento da empresa estudada, em termos de quantidade de funcionários, bem como é o departamento cujas atividades realizadas são sempre pautadas em prazos definidos por órgãos fazendários e reguladores.

“O departamento fiscal atende obrigações exigidas pelo fisco Estadual e Federal, gerando o envio de declarações fiscais e impostos. Seu principal papel é identificar a classificação fiscal de produtos e serviços das empresas.” (Gerente do departamento).

Na Tabela 4 está disposto o detalhamento das atividades do departamento fiscal e categorias analisadas, seguido dos custos das atividades com base nos salários dos funcionários.

Tabela 4 Atividades do departamento fiscal

Atividade	Nº de pessoas	Tempo para realização (hrs)	Frequência	Complexidade	Importância	Custo da atividade R\$ (salário)
Baixar notas fiscais	15	184	Regular	Baixa	Muito importante	1.924,53
Geração de planilhas com o movimento para envio ao cliente	6	72	Regular	Baixa	Muito importante	805,09
Escrituração de notas fiscais	15	560	Frequente	Alta	Muito importante	6.461,23
Conferência de notas fiscais	15	568	Frequente	Alta	Muito importante	5.973,34
Transmissão de obrigações acessórias	10	320	Frequente	Alta	Muito importante	4.076,28
Cálculo do diferencial de alíquotas para aquisições interestaduais	11	200	Regular	Alta	Muito importante	2.521,13
Pesquisas relacionadas à tributação e regulação das rotinas fiscais	1	160	Regular	Alta	Muito importante	1.723,25

Fonte: Elaboração própria



Por fim, o terceiro e último departamento que teve suas atividades analisadas sob a ótica do sistema ABC foi o departamento pessoal. Tal qual o departamento fiscal, esse departamento possui diversos prazos para a realização das atividades, como também faz parte da sua rotina o envio constante de informações a órgãos reguladores.

“A principal atribuição do departamento pessoal é administrar e controlar as rotinas trabalhistas. Sua importância consiste em assegurar a conformidade às regulações trabalhistas.” (Gerente do departamento).

A Tabela 5 dispõe as atividades que são executadas no departamento pessoal, em conjunto com as informações das categorias analisadas e custos apurados no que cerne aos salários.

Tabela 5 Atividades do departamento pessoal

Atividade	Nº de pessoas	Tempo para realização (hrs)	Frequência	Complexidade	Importância	Custo da atividade R\$ (salário)
Lançamento das informações trabalhistas enviadas pelos clientes	5	120	Frequente	Alta	Muito importante	915,73
Conferência das informações lançadas	5	80	Frequente	Alta	Muito importante	656,65
Geração dos tributos trabalhistas	5	80	Frequente	Alta	Muito importante	681,55
Transmissão de obrigações acessórias	5	232	Regular	Alta	Muito importante	2.320,86
Procedimento de admissão e demissão de funcionários	5	272	Frequente	Média	Muito importante	1.950,67
Controle de férias dos funcionários	5	40	Frequente	Média	Muito importante	384,07
Cálculo de férias vincendas	5	48	Frequente	Média	Muito importante	449,56

Fonte: Elaboração própria

Com base nos dados e informações supra apresentados, pode-se observar que todas as atividades identificadas junto aos gerentes dos departamentos são consideradas muito importantes. Nesse sentido, questionada sobre o porquê de todas as atividades do departamento fiscal serem classificadas no nível máximo na categoria importância, a gerente do departamento explicou que o não cumprimento de quaisquer atividades apresentadas na Tabela 4 implica no pagamento de multas e juros por parte dos clientes e dos funcionários que as executam. Esse mesmo pensamento foi externado pela gerente do departamento pessoal.

Em se tratando do departamento contábil, essa preocupação não foi enfatizada pelo gerente do departamento, e dentre outros fatores observados, isso se deve ao fato de que esse departamento possui menos prazos de órgãos reguladores a serem cumpridos, pois suas atividades são mais analíticas e sintetizam todas as informações nas demonstrações contábeis, inclusive dos outros departamentos.

Em relação as atividades mais caras, em se tratando de recursos humanos (custos fixos com salário), os resultados permitem identificar semelhanças e diferenças ao mesmo tempo



entre os departamentos. No caso do departamento contábil a atividade mais cara foi a atividade de conciliação das contas do balancete, cujo custo figura na ordem de R\$ 5.520,01, para o departamento fiscal, a atividade mais cara é de escrituração de notas fiscais, custando R\$ 6.461,23, já no departamento pessoal a atividade mais cara é a de transmissão de obrigação acessória, cujo o custo é de R\$ 2.320,86.

Dessa forma, pode-se depreender que em relação as atividades mais caras os departamentos contábil e pessoal possuem semelhanças quanto à essência da atividade, pois suas atividades mais caras são atividades mais analíticas e que exigem menos trabalho manual, ao passo no departamento fiscal a atividade mais cara é essencialmente manual e que requer menos capacidade analítica como no caso dos departamentos contábil e fiscal.

Outro achado interessante acerca dos resultados apresentados é em relação ao tempo para a realização das atividades (direcionador de custo), sob esse aspecto outras semelhanças e diferenças podem ser estabelecidas entre os departamentos analisados.

No departamento fiscal e pessoal as atividades de conferência de notas fiscais e procedimento de admissão e demissão de funcionários, respectivamente, são as atividades que consomem mais tempo dos funcionários, mas ao mesmo tempo que consomem mais tempo, não são as atividades mais caras.

Em situação contrária, no departamento contábil a atividade que consome mais tempo, conciliação das contas do balancete, também é a atividade mais cara. Ainda sobre o tempo, uma peculiaridade pode ser observada no departamento contábil, pois a atividade que consome mais tempo foi classificada como regular na categoria frequência, o que não ocorre nos outros dois departamentos.

Sobre as atividades mais baratas, os três departamentos convergem considerando o fator tempo, pois as atividades que consomem menos tempo obtiveram os menores custos, na ordem de R\$ 345,97 no contábil, R\$ 805,09 no fiscal e R\$ 384,07 no pessoal. Ainda sobre as atividades mais baratas, note-se que nenhuma delas foi classificada como de complexidade alta, o que é um resultado coerente, pois atividades mais complexas tendem a ser mais caras, inclusive considerando recursos humanos, como pode ser observado nos quadros apresentados, em que as atividades mais caras dos departamentos foram classificadas no nível máximo da categoria complexidade.

5. Considerações Finais

Considerando o objetivo proposto, bem como os procedimentos metodológicos adotados para a operacionalização desta pesquisa, pode-se concluir em uma perspectiva geral que o ABC se mostra como uma alternativa viável ante aos desafios do atual cenário, pois o mesmo não funciona apenas como um método utilizado para a geração de informações, sobretudo o ABC é também um método eficiente para o gerenciamento dos processos e custos de uma organização.

Além disso, o ABC se adequa bem a empresas prestadoras de serviços, embora seu desenvolvimento tenha se dado em meios industriais manufatureiros, tendo em vista que no âmbito de empresas prestadoras de serviços uma parcela significativa dos custos se constitui de elementos fixos e indiretos.

Destarte, o presente estudo foi realizado levando em consideração uma empresa prestadora de serviços contábeis, através do qual foi possível visualizar a aplicação do ABC para a análise das atividades realizadas nos departamentos contábil, fiscal e pessoal, o que tornou possível a obtenção de alguns resultados interessantes.



Dentre os achados, pode-se identificar que todas as atividades foram classificadas no nível máximo da categoria importância, ou seja, são muito importantes. Para as gerentes do departamento fiscal e contábil isso se deve ao fato de que a não realização de qualquer atividade considerada implica no pagamento de multas e juros pelos clientes e funcionários responsáveis pelas atividades.

Estabelecendo-se relação entre as atividades mais caras dos departamentos, semelhanças e diferenças foram observadas. As atividades mais caras dos departamentos contábil e pessoal são mais analíticas e exigem menos trabalho manual, diferentemente, no departamento fiscal a atividade mais cara é essencialmente manual e menos analítica.

Em relação ao direcionador de custo tempo, outros achados foram encontrados ao se estabelecer relação entre as atividades dos departamentos. No departamento fiscal e pessoal as atividades que consomem mais tempo não são as mais caras, e em situação contrária, no departamento contábil a atividade que consome mais tempo também é a mais cara.

Já sobre as atividades mais baratas, os três departamentos apresentam convergência, pois as atividades que consomem menos tempo obtiveram os menores custos. Nenhuma das atividades mais baratas foi classificada no nível máxima da categoria complexidade.

Logo, pode-se concluir que o ABC é uma ferramenta gerencial interessante a ser adotada em empresas prestadoras de serviços, a exemplo das empresas prestadoras de serviços contábeis, pois possibilita uma análise e entendimento mais amplo acerca das atividades.

Considera-se atingido o objetivo delineado neste estudo e sugere-se para pesquisas futuras proceder à análise das atividades considerando os custos indiretos em empresas prestadoras de serviços contábeis sob a ótica do sistema ABC.

Referências

- Abbas, K., Gonçalves, M. N., & Leoncine, M. (2012). Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. *Contexto*, 12(22), 145-159.
- Bardin, L (1979). *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Beuren, I. M., & Roedel, A. (2002). O uso do custeio baseado em atividades: ABC (Activity Based Costing) nas maiores empresas de Santa Catarina. *Revista Contabilidade & Finanças*, 13(30), 7-18.
- Canha, H. M. (2007). O método ABC como factor de competitividade da empresa. *Revista TOC*, 84, 52-58.
- Caregnato, R. C. A., & Mutti, R. (2006). Pesquisa qualitativa: análise de discurso versus análise de conteúdo. *Texto contexto enferm*, 15(4), 679-84.
- Catelli, A., & Guerreiro, R. (1993). Mensuração de atividades: comparando ABC" x'GECON". *Caderno de Estudos*, (8), 01-09.
- Cogan, S. (1999). Um modelo de reconciliação de dados para o custeio baseado-em-atividades (ABC). *Revista de Administração de Empresas*, 39(2), 46-53.
- Cogan, S. (2006). Modelo de custeio baseado em atividades aplicado a decisões de produção de curto prazo. *Contabilidade Vista & Revista*, 17(1), 11-27.
- Corrêa, R. C. (2002). *Custos em empresas prestadoras de serviços de informática: aplicação do ABC*. 2002. 92f (Doctoral dissertation, Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção)—Curso de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis).



- Dalmácio, F. Z., Rezende, A. J., & de Aguiar, A. B. (2007). Uma Aplicação do Time-Driven ABC Model no Setor de Serviço Hospitalar: a nova abordagem do ABC proposta por Kaplan e Anderson. *Contabilidade Vista & Revista*, 18(2), 11-34.
- Demo, P. (2000). *Metodologia do conhecimento científico*. Atlas.
- dos Anjos, L. C. M., dos Santos, P. D. C. F., Miranda, L. C., da Silva, D. J. C., & de Santana Freire, R. (2011). Conhecer e empreender: um estudo sobre a utilização de artefatos gerenciais em organizações contábeis. *Navus-Revista de Gestão e Tecnologia*, 1(1), 17-33.
- Duarte, R. (2004). Entrevistas em pesquisas qualitativas. *Educar em revista*, (24), 213-225.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2013). *Contabilidade gerencial*. AMGH Editora.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 6. ed. São Paulo: Atlas.
- Jericó, M. D. C. (2008). *Aplicação do custeio baseado em atividades em um centro de material esterilizado* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Jericó, M. D. C., & Castilho, V. (2010). Gerenciamento de custos: aplicação do método de Custeio Baseado em Atividades em Centro de Material Esterilizado. *Revista da Escola de Enfermagem da USP*, 44(3), 745-752.
- Khoury, C. Y., & Ancelevicz, J. (2000). Controvérsias acerca do sistema de custos ABC. *Revista de Administração de empresas*, 40(1), 56-62.
- Kühl, C. A., Cogan, S., Júnior, J. B. A. C., & Canan, I. (2006). A utilização do custeamento abc em uma organização contábil-uma simulação. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Liba, A. (2001). O sistema de custeio ABC em uma organização contábil. In *Congresso Internacional: Cruzando fronteiras, tendências de contabilidade directiva para el siglo XXI*.
- Marconi, M. D. A., & Lakatos, E. M. (2003) *Fundamentos de metodologia científica*. 5. ed. São Paulo: Atlas.
- Mauad, L. G. A., & Pamplona, E. D. O. (2001). O custeio ABC em empresas de serviços: avaliação dos problemas da implantação em uma empresa de pesquisa. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Mestre, N. M. S. (2011). Gerenciamento de custos em pequenas empresas prestadoras de serviço utilizando o Activity Based Costing (ABC). *Estudios Gerenciales*, 27(121), 15-37.
- Miranda, G. J., De Carvalho, C. E., Martins, V. F., & De Faria, A. F. (2007). Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros. *Revista Contabilidade & Finanças*, 18(44), 33-43.
- Moraes, R. (1999). Análise de conteúdo. *Revista Educação, Porto Alegre*, 22(37), 7-32.
- Nakagawa, M. (1995). *ABC: custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas.
- Pereira, S. I. M. (2015). *Custeio por atividades (ABC) e unidade de esforço de produção (UEP): similaridades, diferenças e complementaridades* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Pereira Filho, A. D., & do Amaral, H. F. (1998). A contabilidade de custos como instrumento de informação gerencial-um enfoque no sistema de custeio ABC. *Contabilidade Vista & Revista*, 9(2), 03-14.
- Prodanov, C. C., & de Freitas, E. C. (2013). *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico-2ª Edição*. Editora Feevale.
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2006). Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas.
- Rodrigues, A. T. L., & Lemos, I. S. D. (2009). Ferramentas de gestão para organizações contábeis. *ConTexto (Porto Alegre)*. Vol. 9, n. 16 (2. sem. 2009), p. 1-20.



- Rosa, E. B. (2006). *Indicadores de desempenho e sistema ABC: o uso de indicadores para uma gestão eficaz do custeio e das atividades de manutenção* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Santos, E. S. (1998). ABC: Méritos, Limites, Superações. *Contabilidade Vista & Revista*, 9(1), 51-58.
- Severino, A. J. (2007). *Metodologia do trabalho científico*. rev. 23. ed. São Paulo: Cortez.
- Wernke, R. (2005). Custeio baseado em atividades (ABC) aplicado aos processos de compra e venda de distribuidora de mercadorias. *Revista Contabilidade & Finanças*, 16(38), 74-89.
- Zanetti, A. C. (2003). O processo de medições de desempenho organizacional e o método de custeio baseado na atividade (ABC). *Revista Brasileira de Contabilidade*, (140), 48-57.