

IMPLANTAÇÃO DO CUSTEIO ABC EM UMA EMPRESA DO RAMO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

IMPLEMENTATION OF THE ABC COSTING IN A SERVICES PROVIDER COMPANY

Luiz Ricardo Aguená Jacintho Gil de Castro ¹

Graduado em Ciências Contábeis pela PUC-SP (Pontifícia Universidade Católica de São Paulo).

Fernando de Almeida Santos ¹

Doutor em Ciências Sociais pela PUC-SP (Pontifícia Universidade Católica de São Paulo). Mestre em Administração pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Faculdade Metropolitanas Unidas, Rua Taguá, 150, Liberdade, São Paulo, SP, CEP 01508-010.

Faculdades Integradas Rio Branco, Avenida José Maria de Faria, 111, Lapa, São Paulo, SP, CEP 05038-190.

¹. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Rua Monte Alegre, 984, Perdizes, São Paulo, SP, CEP 05014901.

RESUMO:

Este trabalho descreve a implantação do método de custeio baseado em atividades (ABC) em uma empresa limitada de serviços contábeis fiscais e destaca os aspectos considerados positivos e negativos que foram observados na implantação. O trabalho foi desenvolvido na área de apuração dos custos do setor fiscal, sendo que para desenvolver esse trabalho foram utilizados referenciais bibliográficos, documentos internos da empresa, acesso ao sistema e visita in loco. No desenvolvimento das operações descreve-se os custos mensais do setor fiscal e suas principais atividades, sendo que, por meio dessas informações foram elaborados os direcionadores e implantado o método ABC (Custeio Baseado em Atividades). Com a implantação evidenciou-se que o sistema possibilita melhor visualização para tomada de decisões, além de possibilitar aprendizado para a empresa, sendo que o método implantado deverá ser usado por período indeterminado.

Palavras-chave: ABC. Custeio Baseado em Atividade. Direcionadores de Custos. Implantação de Sistema de Custeio.

ABSTRACT:

This paper describes the implementation of the Activity-Based Cost (ABC) method in a company of taxes and accounting services and outlines the positive and negative aspects encountered during implementation. It should be taken into account that this work has been developed in the fiscal area of cost verification. Bibliographical references, internal company documents and interviews with industry officials and the administrator responsible for the company were used. In the evolving of operations, the costs of the fiscal area and their main activities have been described monthly and through this



information, drivers have been developed and the ABC (Activity-Based Costing) method has been adopted. With the implementation it became clear that the system provides better visualization for the decision making process, it also provided learning for the company, so that the method should be used for an undetermined period of time.

Key-Words: Activity-Based Costing. Cost Drivers. Costing System Deployment.

INTRODUÇÃO

O sistema de custeio baseado em atividades (ABC) procura, igualmente, amenizar as distorções provocadas pelo uso do rateio, necessários aos demais sistemas tratados no capítulo um, principalmente no que tange ao sistema de custeio por absorção. O sistema pode ser tratado como uma evolução dos outros sistemas discutidos, mas sua relação direta com as atividades envolvidas no processo configura mero aprofundamento do sistema de custeio por absorção.

O setor de serviços, apesar de crescer muito a oferta no mundo, não tem muitos trabalhos para acompanhamento e controle de custos, portanto surgiu a perspectiva da construção desse trabalho.

De acordo com a Pesquisa Anual de Serviços realizada pelo IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2002), o Brasil possui 311.676 empresas que pertencem ao segmento (empresas que realizam serviços para outras empresas). Desse total, 2.718 possuem mais de 100 funcionários, totalizando 1.378.606 empregados assalariados. Ainda de acordo com essa pesquisa, o Distrito Federal possui 4.504 empresas que representam 77.477 funcionários.

Riccio *et al.* (1997) afirmam que na maioria dos países, as empresas de serviço representam a maior parcela do PIB - Produto Interno Bruto. Esses autores defendem ainda que a área de serviços é a que mais cresce e que é essa a tendência para os próximos anos. Além disso, esse setor pode ser considerado como uma forma de viabilizar as atividades dos outros setores. Por esse motivo, até mesmo dentro da indústria, o setor de serviços torna-se peça chave ampliando a sua participação na economia.

A utilização de princípios diferenciados de custeio, dentro de um sistema, é fundamental para a alocação dos custos incorridos de acordo com as necessidades e características de cada operação.

Métodos de custeio são formas de apuração dos valores de custos dos bens, mercadorias ou serviços das entidades. Segundo Eller (2000) os métodos de custeio tem como função determinar o modo de como será alocado custo aos produtos.

Segundo Martins (2003), Custeio significa apropriação de Custos. Assim, existem Custeio por Absorção, Custeio Variável, ABC e outros. Destaca-se que o Custeio ABC é uma forma de Custeio por Absorção.

Os três principais métodos de custeio abordados pela bibliografia de custos no Brasil são o custeio por absorção tradicional, o custeio variável e o custeio ABC.

Segundo Warren *et al.* (2001), custos fixos são aqueles que permanecem inalterados, mesmo quando ocorrerem variações nas quantidades produzidas. São exemplos: custos de instalações, salários de supervisores de produção, depreciação de equipamentos, entre outros.

Megliorini (2001) considera que os custos variáveis são aqueles que apresentam variações em função do volume de atividade, quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos, como, por exemplo, matéria-prima, insumos etc.

Custeio Integral ou por Absorção

O sistema de custeio por absorção é aquele que apura o valor dos custos dos bens ou serviços, tomando como base todos os custos da produção, quer sejam fixos ou variáveis, diretos ou indiretos. Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos aos esforços de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos (Martins, 2003).

Este sistema é o mais tradicional, e sua utilização é de uma época em que os custos fixos representavam uma parcela bem menor dos custos totais de uma empresa (Beulke & Bertó, 2001).

Megliorini (2001) afirma que custeio por absorção é o método de custeio que consiste em atribuir aos produtos fabricados todos os custos de produção, ou seja, de forma direta ou indireta. Assim, todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, são absorvidos pelos produtos.

Uma das vantagens do custeio por absorção é que o mesmo atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, editados pela resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, principalmente no que tange ao Princípio da Competência. Nesse sentido reconhece todos os custos de produção como despesas somente no momento da venda, demonstrando de forma mais apropriada a confrontação da receita com a despesa, na apuração do resultado, por este motivo é aceito pelo fisco brasileiro.

Segundo Megliorini (2001), a dificuldade que encontrada para alocar custos indiretos reside na definição da base de rateios a ser utilizada, pois é uma tarefa que envolve aspectos subjetivos e arbitrários. Se o critério adotado não for bem consistente, o resultado de custos

ficará por certo deficiente para atender aos fins a que se propões. Nesse sentido, o gestor do custeio por absorção tem um desafio no momento de definir qual a base será utilizada para o rateio em execução.

Custeio Direto ou Variável

O sistema de custeio variável procura amenizar as distorções existentes nos critérios de rateios exigidos no sistema de custeio por absorção. No custeio por absorção os custos fixos são rateados aos produtos e/ou serviços enquanto que no custeio variável estes custos são tratados como despesas, e vão direto para o resultado.

Megliorini (2001) afirma que referente aos custos fixos, enquanto no custeio por absorção eles são rateados aos produtos, no custeio variável, são tratados como custos do período, indo diretamente para o resultado igualmente às despesas.

O custeio direto trata os custos indiretos de fabricação fixos como custos do período e não como custos do produto. Por este método, são considerados custos dos produtos apenas os custos variáveis.

Uma das vantagens do custeio variável é a apresentação de informações gerenciais para o gestor. Conforme Megliorini (2001) esse método permite aos administradores utilizar os custos como ferramenta auxiliar na tomada de decisões.

Como desvantagem apresenta-se a não obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, por não atender principalmente o princípio da competência, uma vez que os custos fixos, referentes a produtos e/ou serviços, ainda não vendidos, são levados diretamente para o resultado.

Conceito de Custeio ABC - Activity Based Costing

O custeio ABC poderia ser tratado como uma evolução dos sistemas já discutidos, mas sua relação direta com as atividades envolvidas no processo sugere um maior aprofundamento do sistema de custeio por absorção.

O custeio baseado em atividades é uma técnica utilizada para calcular custos de produtos, serviços prestados etc, de forma que os custos indiretos, vendas e administrativos atribuídos aos produtos ou serviços prestados reproduzam na realidade os serviços prestados indiretamente, executados para os produtos ou serviços prestados (Ostrenga, 1997).

Martins (2003) afirma que o Custeio Baseado em Atividades é uma metodologia de custeio que procura reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

A ideia básica é atribuir primeiramente os custos às atividades e posteriormente atribuir custos das atividades aos produtos. Sendo assim, primeiramente faz-se o rastreamento

dos custos que cada atividade causou, atribuindo-lhes estes custos, e posteriormente verificam-se como os portadores finais de custos consumiram serviços das atividades, atribuindo-lhes os custos definidos.

Conforme Eller (2000), o Custeio Baseado em Atividades parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas geram custos e que os produtos consomem essas atividades. Portanto, segundo Martins (2003) para atribuir custos às atividades e aos produtos utiliza-se de direcionadores. Martins (2003) afirma, também, que há que se distinguir dois tipos de direcionador: direcionador de custos de recursos e os direcionadores de custos de atividades.

Formas de Implantação do Custeio ABC

A seguir é exemplificado como proceder em uma implantação de custeio ABC, foi também definido o tema serviços e mostrado a sua importância.

Embora não haja um consenso definitivo, de acordo com Gonçalves (1994), considera-se que o setor de serviços inclui todas as atividades econômicas cujo resultado não é um produto físico, que geralmente é consumido na época da produção e que apresenta valor adicionado em formas que são essencialmente intangíveis para o consumidor.

Segundo Kock (1995), uma organização de serviços que implanta o ABC deve estar voltada para o mercado e focada na qualidade para saber se os serviços produzidos são considerados como valor agregado pelo cliente. Num mercado competitivo, melhorias contínuas de qualidade e redução de custos têm que acontecer.

Um aspecto muito importante na gestão estratégica de custo é o conceito de direcionadores de custos, questionando os conceitos da contabilidade gerencial, que afirma ser o custo uma função, basicamente, de um único direcionador de custos: volume de produção.

Para efeito de custeio de produtos, o direcionador deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos “consomem” (utilizam) as atividades. Assim, o direcionador de custos são a base utilizada para atribuir os custos das atividades aos produtos (Martins, 2003).

Portanto, o objetivo deste trabalho é descrever o processo para implantação do Custeio ABC (Activity Based Costing) dentro do setor fiscal de uma empresa privada que executa serviços fiscais e ao mesmo tempo diagnosticar e demonstrar os aspectos considerados favoráveis e desfavoráveis que foram observadas na implantação.

MATERIAIS E MÉTODOS

A metodologia utilizada para a produção deste trabalho foram referenciais bibliográficos juntamente de um estudo de caso abordando a implantação do custeio ABC dentro da empresa. No referencial teórico foram abordados: os métodos de custeio gerais; as formas de implantação do Custeio ABC, inclusive em outras empresas prestadoras de serviços.

O estudo de caso abordou a implantação do Custeio ABC em uma empresa que presta serviços na área contábil e fiscal. O estudo destaca aspectos favoráveis e desfavoráveis que a implantação trouxe à empresa. O nome da empresa não foi citado, por solicitação da instituição, que apenas autorizou utilizar os dados. Para a realização do estudo de caso, a principal fonte utilizada foram entrevistas realizadas com os colaboradores e com o administrador da empresa, também utilizou-se de informações internas e pesquisas para criação de critérios específicos.

RESULTADOS E DISCUSSÃO

A seguir foi descrita toda a implantação do Custeio ABC em uma empresa limitada prestadora de serviços contábeis fiscais, para isso utilizou-se as premissas da empresa como seu conceito, documentos internos e entrevista com o diretor.

Atualmente a empresa possui dezessete funcionários PF - Pessoa Física sendo um terceirizado que presta serviços de moto-frete. Destes, quatro trabalham no setor contábil, dez no setor fiscal, um na recepção e um ajudante geral (limpeza).

Além desses, a empresa possui como parceiros três PJ - Pessoa Jurídica, sendo uma fornecedora do software utilizado pela empresa para execução dos serviços contábeis e fiscais, uma fornecedora de serviços gerais relacionados à informática e uma fornecedoras de serviços relacionados a parte de Recursos Humanos, Legal e Jurídica.

A sociedade tem por objeto social a prestação de serviços de apoio administrativo no preparo de transcrição de documentos e preenchimento de formulários, levantamento de informações por meio de análise de dados realizados por contrato ou por comissão e processamentos de dados contábeis e gerenciais.

Na listagem de serviços fiscais o mesmo foi enumerado para facilitar a inserção de dados nas planilhas.

A empresa oferece os seguintes serviços fiscais: Orientação e controle de aplicação dos dispositivos legais vigentes sejam federais, estaduais ou municipais - Serviço1; Escrituração dos registros fiscais do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e

elaboração das guias de informação e dos tributos devidos - Serviço 2; Entrega em época própria da declaração de contribuição de tributos federais (DCTF) - Serviço 3; Entrega mensal da declaração eletrônica de serviços (DES) - Serviço 4; Entrega em época própria de demonstrativo de apuração das contribuições sociais (DACON) - Serviço 5; Apuração mensal e trimestral de tributos - Serviço 6; Cálculo e Impressão de Parcelamento Especial (PAES) - Serviço 7; Entrega mensal de Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA) - Serviço 8; Entrega mensal do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA) - Serviço 9; Escrituração de Nota Fiscal Paulista (NFP) - Serviço 10.

- Serviço 1 – O serviço é executado por meio de relatórios preenchidos em forma de informativos; mensalmente, o funcionário utiliza um dia para pesquisar sobre todas as novidades nos dispositivos legais, com a informação completa é realizado o relatório de informativos que posteriormente será enviado a todos os clientes por e-mail único.
- Serviço 2 – O serviço é executado por meio das notas fiscais de serviços dos clientes, no início de cada mês o funcionário pede toda a documentação de seus clientes por e-mail, com a documentação necessária em mãos, primeiramente é feita a conferência do mesmo para que depois o serviço seja executado por meio de lançamentos no programa (software) da empresa. Após essa etapa é necessário utilizar o site da Prefeitura de São Paulo para calcular os tributos devidos para que seja então enviado para o cliente por e-mail.
- Serviço 3 - O serviço é executado por meio de um programa disponibilizado pela Receita Federal do Brasil, primeiramente são impressos os relatórios disponíveis no programa (software) da empresa para que sejam utilizados de base para o preenchimento da DCTF, depois de preenchidos todos os campos da declaração é necessário enviá-la para a Receita Federal do Brasil por meio da internet utilizando o Certificado Digital. Com a declaração entregue uma cópia é salva e encaminhada por e-mail para os clientes.
- Serviço 4 - O serviço é executado por meio de um programa disponibilizado pela Prefeitura Municipal de São Paulo, primeiramente são impressos os relatórios disponíveis no programa (software) da empresa para que sejam utilizados de base para o preenchimento da DES, depois de preenchidos todos os campos da declaração é necessário enviá-la para a Prefeitura Municipal de São Paulo por meio da internet. Com a declaração entregue uma cópia é salva e encaminhada por e-mail para os clientes.
- Serviço 5 - O serviço é executado por meio de um programa disponibilizado pela Receita Federal do Brasil, primeiramente são impressos os relatórios disponíveis no programa (software) da empresa para que sejam utilizados de base para o preenchimento da



DACON, depois de preenchidos todos os campos da declaração é necessário enviá-la para a Receita Federal do Brasil por meio da internet utilizando o Certificado Digital. Com a declaração entregue uma cópia é salva e encaminhada por e-mail para os clientes.

- Serviço 6 – Os tributos apurados são: PIS (Programa de Integração Social), COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), IRPJ (Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica), CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e de Comunicações), DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional).

PIS: Calculado mensalmente, no início de cada mês, o funcionário pede toda a documentação de seus clientes por e-mail, após toda documentação do cliente estar lançada no programa (software) da empresa esse tributo é gerado automaticamente, é feita a conferência dos valores e encaminhado ao cliente por e-mail.

COFINS: Calculado mensalmente, no início de cada mês o funcionário pede toda a documentação de seus clientes por e-mail, após toda documentação do cliente estar lançada no programa (software) da empresa esse tributo é gerado automaticamente, é feita a conferência dos valores e encaminhado ao cliente por e-mail.

IRPJ: Calculado trimestralmente, no início de cada mês o funcionário pede toda a documentação de seus clientes por e-mail, após toda documentação do cliente estar lançada no programa (software) da empresa esse imposto é gerado automaticamente, é feita a conferência dos valores e encaminhado ao cliente por e-mail.

CSLL: Calculado trimestralmente, no início de cada mês o funcionário pede toda a documentação de seus clientes por e-mail, após toda documentação do cliente estar lançada no programa (software) da empresa esse tributo é gerado automaticamente, é feita a conferência dos valores e encaminhado ao cliente por e-mail.

ICMS: Calculado mensalmente, no início de cada mês o funcionário pede toda a documentação de seus clientes por e-mail, após toda documentação do cliente estar lançada no programa (software) da empresa esse imposto é gerado automaticamente, é feita a conferência dos valores e encaminhado ao cliente por e-mail.

DAS: Calculado mensalmente, no início de cada mês o funcionário pede toda a documentação de seus clientes por e-mail, após toda documentação do cliente estar lançada no programa (software) da empresa é gerado um relatório que demonstra os cálculos e valores a serem informados no site da Receita Federal do Brasil, após a conferência dos valores e informados os dados necessários, o tributo é salvo em arquivo e enviado aos clientes por e-mail.



- Serviço 7 – O serviço é feito por meio do site da Receita Federal do Brasil, com os dados necessários como CNPJ - Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica e senha o funcionário consegue acesso à página onde o parcelamento será impresso em arquivo e encaminhado ao cliente por e-mail.
- Serviço 8 – Com a documentação em mãos o serviço é executado por meio de um programa disponibilizado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, primeiramente são impressos os relatórios disponíveis no programa (software) da empresa para que sejam utilizados de base para o preenchimento da GIA, depois de preenchidos todos os campos da declaração é necessário enviá-la para a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo por meio da internet. Com a declaração entregue uma cópia é salva e encaminhada por e-mail para os clientes.
- Serviço 9 – Com a documentação em mãos o serviço é executado por meio de um programa validador, por meio do programa (software) da empresa um arquivo é gerado e importado para o programa validador, a conferência é realizada e o arquivo magnético é enviado para cada estado que a empresa tenha realizado operações interestaduais. Com o arquivo entregue uma cópia do recibo é salvo e encaminhado por e-mail para os clientes.
- Serviço 10 – O serviço é feito por meio do site da Secretaria da Fazenda do estado de São Paulo, com o talão de notas fiscais em mãos o funcionário acessa o site e consegue acesso por meio de usuário e senha, com o acesso permitido são digitadas todas as notas de acordo com o pedido pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Com o serviço terminado um e-mail de aviso é encaminhado ao cliente que poderá, caso queira, conferir o serviço realizado diretamente pelo site.

Considerando o setor de serviços, a área contábil, como outras, demonstra dificuldades nos cálculos de seus custos, portanto esse foi o tema central deste trabalho.

Os custos identificados no setor fiscal são:

- Salários e Obrigações - Refere-se a todos os colaboradores do setor, esse item compreende salários, vale transporte, vale refeição, assistência médica, férias, 13º salário, FGTS - fundo de garantia do tempo de serviço, INSS - Instituto Nacional de Seguridade Nacional e incentivos;
- Aluguel e Condomínio - Aluguel e condomínio utilizado para realização dos trabalhos do setor;
- Material de Escritório - Todo material de escritório necessário no setor;
- Telefonia - Telefonia utilizada no setor.

- Energia Elétrica - Energia elétrica utilizada no setor.
- Material de Copa/Cozinha/Limpeza - Todo material necessário no setor;
- Tributos - Todos os tributos incidentes sobre a receita do setor.

A seguir apresentam-se duas tabelas contendo os custos e seus respectivos valores mensais e um gráfico para melhor visualização e comparação de maior e menor valor:

Tabela 1 - Custo por Funcionário em Reais.

Funcionário	Salário	Vale Transporte	Vale refeição	Assistência Médica	Férias/13º /FGTS	1/3 Faculdade	INSS Indireto	Custo por funcionário
Funcionário 1	1.000,00	165	270	159,02	95,53	112,42	252,28	2.054,25
Funcionário 2	1.700,00	101,2	270	163,79	162,41	150	356,64	2.904,03
Funcionário 3	1.150,00	165	270	163,79	109,86	158,89	282,46	2.300,00
Funcionário 4	1.500,00	101,2	270	163,79	143,3	-	304,96	2.483,25
Funcionário 5	1.500,00	-	270	159,02	143,3	279,97	329,32	2.681,61
Funcionário 6	1.000,00	-	270	159,02	95,53	157	235,42	1.916,97
Funcionário 7	1.150,00	259,6	270	159,02	109,86	198,47	300,57	2.447,53
Funcionário 8	1.375,00	165	270	390,85	131,36	-	326,51	2.658,72
Funcionário 9	750	165	270	163,79	71,65	-	198,86	1.619,30
Funcionário 10	1.150,00	165	270	163,79	109,86	162	282,89	2.303,54
TOTAL	12.275,00	1.287,00	2.700,00	1.845,88	1.172,67	1.218,75	2.869,90	23.369,20

Elaborado pelos autores. Fonte dos dados: Documentos internos da empresa.

Tabela 2 - Custos Gerais em Reais.

Aluguel e condomínio	4.000,00
Material de Escritório	2.500,00
Telefonia	94
Energia elétrica	350
Material de Copa/Cozinha/Limpeza	250
Tributos	4.035,00
Depreciação	292,25
Sistema/Software	500
TOTAL	12.021,25
Total Geral	35.390,45

Elaborados pelos autores. Fonte dos dados: Documento interno da empresa.

Com todos os custos definidos foi feita a classificação de custos diretos ou indiretos e fixos ou variáveis, como mostrado na planilha a seguir juntamente de dois gráficos para melhor comparabilidade dos custos:

Tabela 3 - Classificação dos Custos.

NOME	CLASSIFICAÇÃO	CLASSIFICAÇÃO	VALOR MENSAL (R\$)
	(Direto ou Indireto)	(Fixo ou Variável)	
Salário	Direto	Fixo	12.275,00
Vale Transporte	Direto	Fixo	1.287,00
Vale Refeição	Direto	Fixo	2.700,00
Assistência Médica	Direto	Fixo	1.845,88
Férias/13%FGTS	Direto	Fixo	1.172,67
1/3 Faculdade	Direto	Fixo	1.218,75
INSS Indireto	Direto	Fixo	2.869,90
Aluguel e condomínio	Indireto	Fixo	4.000,00
Material de Escritório	Indireto	Variável	2.500,00
Telefonia	Indireto	Variável	94,00
Energia Elétrica	Indireto	Variável	350,00
Material de Copa/Cozinha/Limpeza	Indireto	Variável	250,00
Tributos	Indireto	Variável	4.035,00
Depreciação	Indireto	Fixo	292,25
Sistema/Software	Indireto	Fixo	500,00

Elaborado pelos autores. Fonte dos dados: Dados da pesquisa.

Tabela 4 - Total de Custos Fixos e Variáveis.

TIPO	VALOR MENSAL
Fixo	28.161,45
Variável	7.229,00

Elaborado pelos autores. Fonte dos dados: Dados da pesquisa.

A seguir uma tabela exemplificando os custos e seus direcionadores:

Tabela 5 - Custos e Direcionadores.

CUSTOS	DIRECIONADORES
Salário e Obrigações	Quantidade de Tempo Trabalhado
Aluguel e condomínio	% m2 Utilizada
Material de Escritório	% de material utilizado
Telefonia	Quantidade de tempo utilizado
Energia Elétrica	% de KW utilizado
Material de Copa/Cozinha/Limpeza	Quantidade de tempo trabalhado
Tributos	Quantidade de tempo trabalhado
Depreciação	Quantidade de tempo trabalhado
Sistema/Software	Quantidade de tempo trabalhado

Elaborado pelos autores. Fonte dos dados: Dados da pesquisa.

Para definir o percentual de KW utilizado na Energia Elétrica foi feita uma pesquisa do que exatamente era utilizado para a realização das atividades. Dessa forma percebeu-se que para todas as atividades, com exceção da impressão, utilizava-se um computador e um monitor, e no espaço onde se encontrava, duas lâmpadas. Analisou-se também que todas as lâmpadas possuem as mesmas voltagens e todos os computadores e monitores a mesma configuração, dessa forma para todas essas atividades o mesmo percentual de KW é utilizado, no caso da impressão foi somado o percentual consumido pela impressora.

Para definir o percentual de m2 utilizado foi feita uma pesquisa usando o espaço total como base de 100% e constatou-se que para todas as atividades, com exceção da impressão, o espaço utilizado era o mesmo sendo assim possuem o mesmo percentual, no caso da impressão foi somado o espaço utilizado pela impressora.

Para definir o percentual de material de escritório utilizado foi analisado quantos e quais materiais eram necessários para desenvolver cada atividade, pesquisou-se ainda o quanto cada material duraria na realização de cada atividade, utilizando o total de material como base de 100% chegou-se nos valores mostrados.

Com os valores e direcionadores de custos identificados a tabela a seguir foi desenvolvida:

Tabela 6- Alocação dos Custos para as Atividades.

NOME DAS ATIVIDADES	Salários e Obrigações	Aluguel e condomínio	Material de escritório	Telefonia	Energia elétrica	Material Copa Cozinha Limpeza	Tributos	Depreciação	Sistema
	Quantidade de Tempo Trabalhado (minutos)	% de m2 Utilizada	% de Material Utilizado	Quantidade de Tempo Trabalhado (minutos)	% de KW utilizado	Quantidade de Tempo Trabalhado (minutos)			
Pesquisa	Direto	8%	0%	200	9%	480	480	480	480
Preenchimento de Relatório e Avaliação	Direto	8%	15%	-	9%	300	300	300	300
Entrega por e-mail	200 minutos	8%	0%	-	9%	200	200	200	200
Solicitações por e-mail	Direto	8%	0%	-	9%	150	150	150	150
Impressão de documentos	Direto	28%	50%	-	19%	250	250	250	250
Lançamento de Documentos	Direto	8%	5%	-	9%	3.800	3.800	3.800	3.800
Realização de Cálculos	Direto	8%	20%	-	9%	300	300	300	300
Conferência de Documentos e Serviços	Direto	8%	10%	-	9%	1.400	1.400	1.400	1.400
Entrega de serviços por meio magnético	Direto	8%	0%	-	9%	400	400	400	400
Acesso a sites exclusivos	Direto	8%	0%	-	9%	160	160	160	160
TOTAL	Direto	100%	100%	200	100%	7.440	7.440	7.440	7.440

Elaborado pelos autores Fonte dos dados: Dados da pesquisa.

Tabela 7 - Custos das Atividades em Reais.

NOME DAS ATIVIDADES	Salários e Obrigações	Aluguel e condomínio	Material de escritório	Telefonia	Energia Elétrica	Material de Copa Cozinha Limpeza	Tributos	Depreciação	Sistema	TOTAL DOS CUSTOS POR ATIVIDADE
Pesquisa	Direto	320,00	-	94,00	31,50	16,13	260,26	18,85	32,25	2.280,30
Preenchimento de Relatório e Avaliação	Direto	320,00	375,00	-	31,50	10,08	162,61	11,78	20,15	1.872,90
Entrega por e-mail	Direto	320,00	-	-	31,50	6,73	108,54	7,86	13,45	1.116,71
Solicitações por e-mail	Direto	320,00	-	-	31,50	5,05	81,51	5,90	10,10	926,12
Impressão de documentos	Direto	1.120,00	1.250,00	-	66,50	8,40	135,58	9,82	16,80	3.392,31
Lançamento de Documentos	Direto	320,00	125,00	-	31,50	127,65	2.060,67	149,26	255,35	15.004,08
Realização de Cálculos	Direto	320,00	500,00	-	31,50	10,08	162,61	11,78	20,15	1.997,90
Conferência de Documentos e Serviços	Direto	320,00	250,00	-	31,50	47,05	759,39	55,00	94,10	5.955,12
Entrega de serviços por meio magnético	Direto	320,00	-	-	31,50	13,45	217,08	15,72	26,90	1.881,91
Acesso a sites exclusivos	Direto	320,00	-	-	31,50	5,38	86,75	6,28	10,75	963,10
TOTAL DOS CUSTOS	23.369,20	4.000,00	2.500,00	94,00	350,00	250,00	4.035,00	292,25	500,00	35.390,45

Fonte dos dados: Dados da pesquisa.

Juntamente da tabela de custos mensais e a tabela 6 os valores de cada custo foi distribuído para as atividades, como mostrado na tabela 7:

A descrição das atividades possui o objetivo de facilitar a sua interpretação e o seu significado, essa descrição foi realizada por meio do resumo de entrevistas feitas com os funcionários e validada pelo gerente administrador. As atividades identificadas são:

- Pesquisa - Utilizando os computadores, internet e telefone os funcionários pesquisam sobre mudanças e novidades que ocorreram no setor;
- Relatório e avaliação - Relatórios e planilhas que são preenchidas pelos funcionários para serem enviadas aos clientes ou manter o controle do serviço;
- Entregas por e-mail - Todos os serviços realizados são enviados ao cliente por e-mail;
- Solicitações por e-mail - Todas as solicitações aos clientes são feitas por meio de e-mail;
- Impressão de documentos - Serviços e rascunhos que são necessários serem impressos;
- Lançamento de documentos - Notas fiscais, talões e informações que são lançadas no software utilizado pela empresa ou programa disponibilizado pelo órgão competente;
- Realização de cálculos - Cálculos realizados para realização dos serviços;
- Conferência - Conferência de todos os documentos recebidos, enviados e serviços realizados;
- Entrega por meio magnético - Entrega de declarações e serviços por meio de certificado digital ou programa disponibilizado pelo órgão competente;
- Acesso a sites exclusivos - Serviços realizados diretamente em um site específico.

Para a realização da implantação do método de custeio ABC foi necessário alocar os custos de cada atividade para cada serviço realizado dentro do setor fiscal. Para que esses custos fossem alocados utilizou-se de direcionadores, nesse caso foi adotado o mesmo direcionador para todas as atividades. A seguir uma tabela citando as atividades e seus direcionadores:

Tabela 8 - Atividades e Direcionadores.

NOME DA ATIVIDADE	DIRECIONADORES	Quantidade de Tempo Trabalhado (minutos)	Custo Total por Atividade (R\$)
Pesquisa	Tempo Utilizado No Trabalho	480	2.280,30
Preenchimento de relatórios e avaliação	Tempo Utilizado No Trabalho	300	1.872,90
Entrega por e-mail	Tempo Utilizado No Trabalho	200	1.116,71
Solicitações por e-mail	Tempo Utilizado No Trabalho	150	926,12
Impressão de documentos	Tempo Utilizado No Trabalho	250	3.392,31
Lançamento de documentos	Tempo Utilizado No Trabalho	3800	15.004,08
Realização de cálculos	Tempo Utilizado No Trabalho	300	1.997,90
Conferência de documentos e serviços	Tempo Utilizado No Trabalho	1400	5.955,12
Entrega de serviços por meio magnético	Tempo Utilizado No Trabalho	400	1.881,91
Acesso a sites exclusivos	Tempo Utilizado No Trabalho	160	963,10

Fonte dos dados: Dados da pesquisa.

Com as identificações e direcionadores definidos a tabela a seguir que demonstra a alocação dos custos das atividades para os serviços foi desenvolvida:

Tabela 9 - Alocação dos Custos para os Serviços

NOME DOS SERVIÇOS	Pesquisa	Preenchimento de relatórios e avaliação	Entrega por e-mail	Solicitação por e-mail	Impressão de documentos	Lançamento de documentos	Realização de cálculos	Conferência de documentos e serviços	Entrega de serviços por meio magnético	Acesso a sites exclusivos
	Tempo utilizado no trabalho (minutos)	Tempo utilizado no trabalho (minutos)	Tempo utilizado no trabalho (minutos)	Tempo utilizado no trabalho (minutos)	Tempo utilizado no trabalho (minutos)	Tempo utilizado no trabalho (minutos)	Tempo utilizado no trabalho (minutos)	Tempo utilizado no trabalho (minutos)	Tempo utilizado no trabalho (minutos)	Tempo utilizado no trabalho (minutos)
Serviço 1	480	300	12	-	-	150	-	78	-	-
Serviço 2	-	-	30	20	25	130	50	98	-	20
Serviço 3	-	-	20	-	35	245	-	74	105	-
Serviço 4	-	-	15	-	32	95	-	55	45	-
Serviço 5	-	-	20	-	48	240	-	70	105	-
Serviço 6	-	-	40	60	80	1280	250	565	-	-
Serviço 7	-	-	15	-	-	30	-	20	-	35
Serviço 8	-	-	15	20	30	190	-	60	65	35
Serviço 9	-	-	15	20	-	-	-	90	80	-
Serviço 10	-	-	18	30	-	1440	-	290	-	70
TOTAL	480	300	200	150	250	3800	300	1400	400	160

Fonte dos dados: Dados da pesquisa.

Assim foi criada a última tabela, onde constatou-se o custo mensal por serviço:

Tabela 10 - Custos dos Serviços

NOME DOS SERVIÇOS	Pesquisa	Preenchimento de relatórios e avaliação	Entrega por e-mail	Solicitação por e-mail	Impressão de documento	Lançamento de documentos	Realização de Cálculos	Conferência de document	Entrega de Serviços por meio	Acesso a sites exclusivos	Custo Total por Serviço
Serviço 1	2.280,30	1.872,90	67,00	-	-	592,66	-	331,70	-	-	5.144,56
Serviço 2	-	-	167,51	123,45	339,23	513,14	333,05	416,86	-	120,39	2.013,63
Serviço 3	-	-	111,67	-	474,92	967,76	-	315,03	494,00	-	2.363,38
Serviço 4	-	-	83,75	-	434,22	375,10	-	234,04	211,72	-	1.338,83
Serviço 5	-	-	111,67	-	651,32	948,26	-	297,76	494,00	-	2.503,01
Serviço 6	-	-	223,36	370,55	1.085,54	5.053,38	1.664,85	2.402,88	-	-	10.800,56
Serviço 7	-	-	83,75	-	-	118,53	-	85,16	-	210,73	498,17
Serviço 8	-	-	83,75	123,45	407,08	750,20	-	255,47	305,81	210,73	2.136,49
Serviço 9	-	-	83,75	123,45	-	-	-	382,91	376,38	-	966,49
Serviço 10	-	-	100,50	185,22	-	5.685,05	-	1.233,31	-	421,25	7.625,33
TOTAL	2.280,30	1.872,90	1.116,71	926,12	3.392,31	15.004,08	1.997,90	5.955,12	1.881,91	963,10	35.390,45

Fonte dos dados: Dados da pesquisa.

A tabela 10 demonstra a implantação do método de custeio ABC no setor fiscal da empresa fazendo um comparativo com os valores de custos, receitas e despesas que a empresa possuía antes da implantação pode-se perceber uma variação de até 40% dos custos de alguns serviços, utilizando as novas informações obtidas com a implantação, a empresa também sugeriu uma variação de até 30 % na precificação de seus serviços.

O trabalho realizou uma análise que possibilitou a implantação do sistema ABC na área fiscal de uma empresa no ramo de prestação de serviços. A variedade de fins a ser utilizada por essa ferramenta a torna um desafio que pode oferecer muito para os que a compreendem, porém muito pouco conhecida por essas empresas.

Identificou-se, por meio da implantação e de questionários realizados, que o ABC é uma ferramenta muito útil para a definição de um custo mais preciso e também para um processo de administração e tomada de decisões, embora seja essa ferramenta de difícil implantação e compreensão, exigindo grandes esforços e persistência.

Após o início do trabalho, percebeu-se que o maior desafio é a implantação do custeio ABC na prática, onde buscou-se responder aos objetivos propostos na fase inicial.

Com a implantação e análise do custeio ABC foi possível manter o foco nas atividades principais e no cumprimento do objetivo proposto, além de auxiliar na precificação dos serviços. A identificação dos direcionadores de custos e das atividades apresentaram grande dificuldade para serem definidos, portanto foi necessário um estudo específico para se usar alguns dos indicadores.

Os pontos favoráveis da implantação do Custeio ABC foram: maior facilidade na identificação de um custo específico, melhores informações para tomada de decisões, maior controle sobre os custos da empresa, atendimento aos princípios fundamentais de contabilidade, além de auxiliar na precificação dos serviços prestados pela empresa. Dentre os pontos desfavoráveis foram considerados: dificuldade para implantar e manter o método funcionando, pois necessita de informações de difícil alcance, além de exigir pessoal capacitado e treinado para implantar e manter o método em operação.

Para finalizar, considera-se que a implantação do método ABC foi de grande importância para a empresa por possibilitar uma melhor gestão.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Beulke, R. & Bertó, D.J. 2001. **Estrutura e análise de custos**. Saraiva, São Paulo..
- CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. 1993. Resolução CFC nº 750/93, de 29 de dezembro de 1993. CFC, Brasília.
- Eller, R. 2000. Análise crítica do ABC sob a ótica de diferentes visões. **Revista Brasileira de Contabilidade** 126:79-86.
- Gonçalves, J.E.L. 1994. Os impactos das novas tecnologias nas empresas prestadoras de serviços. **Revista de Administração de Empresas** 34(1):63-81.
- IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. 2002. Pesquisa Anual dos Serviços- PAS.
- Kock, S. 1995. Implementation considerations for activity-based cost systems in service firms: the unavoidable challenge. **Management Decision** 33(6):57-63.
- Martins, E. 2003. **Contabilidade de Custos**. Atlas, São Paulo.
- Megliorini, E. 2001. **Custos**. Makron Books, São Paulo.
- Ostrenge, M. 1997. **Guia da Ernest & Young para gestão total dos custos**. Editora Record, Rio de Janeiro.
- Riccio, E.L.; Robles Júnior, A. & Gouveia, J.F.A. 1997. O Sistema de Custos Baseados em Atividades nas Empresas de Serviços. **Congresso internacional de custos**, São Paulo.
- Warren, C.S.; Reeve, J.M. & Fess, P.E. 2001. **Contabilidade gerencial**. Pioneira, São Paulo.