

**INSTITUTO ENSINAR BRASIL
FACULDADES DOCTUM DE GUARAPARI**

MARCOS PAULO MONTEIRO MAXIMINO

**CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS EM UM ESCRITÓRIO DE
CONTABILIDADE NO MUNICÍPIO DE GUARAPARI.**

GUARAPARI

2019

**INSTITUTO ENSINAR BRASIL
FACULDADES DOCTUM DE GUARAPARI**

MARCOS PAULO MONTEIRO MAXIMINO

**CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS EM UM ESCRITÓRIO DE
CONTABILIDADE NO MUNICÍPIO DE GUARAPARI.**

**Trabalho de conclusão de curso
apresentado ao Curso de
Administração das Faculdades Doctum
de Guarapari-ES, como requisito para
obtenção do título de Bacharel em
Administração.**

**Área de Concentração: Gestão de
custos.**

**Orientadora: Prof.^a. Me Aline Maioli
Rodrigues.**

GUARAPARI

2019

FACULDADES DOCTUM DE GUARAPARI

FOLHA DE APROVAÇÃO

O Trabalho de Conclusão de Curso intitulado: custos dos serviços prestados em um escritório de contabilidade no município de Guarapari, elaborado pelo aluno Marcos Paulo Monteiro Maximino foi aprovado por todos os membros da Banca Examinadora e aceita pelo curso de Administração das Faculdades Doctum de Guarapari, como requisito parcial da obtenção do título de **BACHAREL EM ADMINISTRAÇÃO**.

Guarapari, ___ de _____ 2019.

Prof.^a Me Aline Maioli Rodrigues
Doctum de Guarapari
Orientadora

Prof. Alessandra Vieira Pires de Souza Ribeiro
Doctum de Guarapari

Prof. Keillen Alves Gonçalves
Doctum de Guarapari

LISTA DE SIGLAS

ABC – Método de Custeio Baseado em Atividades

DEPTO – Departamento

MOD – Mão de Obra Direta

TI - Tecnologia da informação

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 - Seleção dos clientes para análise.....	21
Quadro 02 - Definição das atividades relevantes.....	22
Quadro 03 - Identificação dos recursos consumidos.....	24
Quadro 04 - Definição dos direcionadores de recursos.....	25
Quadro 05 - Apropriação dos custos indiretos as atividades.....	26
Quadro 06 - Definição dos direcionadores de atividades.....	27
Quadro 07 - Cálculo das taxas das atividades.....	27
Quadro 08 - Direcionadores de custos por cliente.....	28
Quadro 09 - Apropriação dos custos das atividades aos clientes.....	29
Quadro 10 - Apropriação dos custos diretos (M.O.D).....	29
Quadro 11 - Demonstração de resultado por cliente.....	30

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	11
2.1 Contabilidade de Custos	11
2.2 SISTEMAS DE CUSTEIO	12
2.2.1 Conceitos	12
2.2.2 Custeio por Absorção.....	13
2.2.3 Custeio Direto (ou custeio variável)	14
2.2.4 Custeio Baseado em Atividade (ABC – <i>Activity Based Costing</i>)	15
2.3 Conceitos utilizados em empresas prestadoras de serviços.....	16
2.4 O custeio abc em empresas prestadoras de serviços	17
3 METODOLOGIA	19
4 ANÁLISE DOS DADOS	20
4.1 Aplicação prática.....	20
4.2 Empresa objeto do estudo	20
4.3 Procedimentos propostos	21
CONSIDERAÇÕES FINAIS	32
REFERÊNCIAS.....	34

RESUMO

O objetivo deste trabalho foi averiguar se os honorários cobrados por uma empresa prestadora de serviços contábeis localizada na cidade de Guarapari-ES alcança resultados positivos para encobrir seus gastos e obter o lucro almejado pelos sócios. A pesquisa realizada foi embasada no levantamento bibliográfico acerca do tema, onde a metodologia aplicada foi à descritiva e exploratória, no formato de estudo de caso, com a abordagem qualitativa. Para conquistar os resultados, foram levantados dados referentes à receita e gastos, posteriormente tabelados e analisados a fim de adquirir maiores informações sobre a empresa, assim como apresentar alocações dos gastos ocorridos e distingui-los de custos e despesas. Foi possível concluir com os resultados da pesquisa a necessidade de uma revisão de honorários cobrados para algumas clientes do escritório, pois os mesmos não estão cobrindo os custos conforme a alocação demonstrada pelo método **ABC - Activity Based Costing**, alguns clientes apresentaram prejuízo para os resultados do escritório contábil base desse estudo.

PALAVRAS-CHAVE: Custos, Despesas, Escritório de Contabilidade, Método ABC, Honorários.

ABSTRACT

The purpose of this task was ascertain if the fees about an accountancy service provider located at the city of Guarapari-ES, reaches positive results to cover up its costs and obtain profits desired by the partners. The applied methodology was descriptive and exploratory research at case study with qualitative approach. To reach the results, it was applied some data regarding revenue and expenses, afterwards tabulated and analysed to acquire more information about the company, therefore to present allocation of costs occurred and distinguish from cost to expenditure. It was possible to conclude with the results of this research the need of a review on the fees charged to some companies, because they aren't covering the costs according to allocation proven by the **ABC Method - Activity Based Costing**, some of them presented loss to the company.

KEY WORDS: Costs, Expenditure, Accounting Office, ABC Method, Fees.

1 INTRODUÇÃO

Com o crescimento do mercado de prestação de serviços, principalmente na área contábil, onde a cada dia se aprende algo novo, com leis que aparecem diariamente e fazem com que colaboradores e donos de contabilidade se preocupem com os serviços prestados e com valor a ser cobrado, permite que novos empresários se conduzam para o caminho da tecnologia e novas ideias que tragam qualidade e eficiência com baixo custo na prestação de serviço.

Para Kotler e Armstrong (2003, p. 475) “Atrair e reter clientes pode ser uma tarefa difícil. Hoje, os clientes têm à sua disposição uma grande variedade de escolha de produtos e marcas, preços e fornecedores” todo cliente tem o direito de escolher quem prestará os serviços contábeis para sua empresa, no entanto se faz saber qual o custo está sendo cobrado pela contabilidade por esses serviços prestados.

Silva (2015) aponta em seu livro que em uma pesquisa de Hinterhuber, a precificação possui uma nova tendência e se baseia no valor percebido pelo cliente. Entende-se que caso o cliente não saiba o custo por cada serviço prestado, ele deverá ser explicitado até que eles fiquem claros para seus clientes. Tratando-se do meio contábil onde possui diversos meios de custeios para chegar à precificação do seu trabalho.

Utilizar-se de informações de custos pode auxiliar, de forma significativa, às necessidades da empresa, situada no município de Guarapari, cuja atividade é a prestação de serviços contábeis, onde se destacou a seguinte questão: **como determinar o custo na prestação de serviços contábeis em um escritório de Guarapari?**

O objetivo principal é determinar os custos que a empresa estudada tem para prestar serviços de contabilidade e assessoria, em geral, aos seus clientes.

E como objetivos específicos desejam-se, ainda:

Identificar o preço praticado por tipo de atividade que fazem parte dos serviços prestados às contratantes, a receita mensal e a total. Demonstrar a importância da contabilidade de custos, como um eficiente auxílio no desempenho da organização. Identificar as características de um sistema de custos, voltado às empresas prestadoras de serviços e analisar o que melhor se adapta a essa atividade. Determinar se a implantação de um sistema de custo é viável ou não para a empresa

analisada. Verificar, através do implemento de custos, se na prestação de serviços há o retorno desejado pela organização.

A precificação de qualquer serviço é um tabu que todo empreendedor enfrenta e acha difícil fazer. Visando o lucro, os empreendedores criam um método que na maioria das vezes não se sabe se é o melhor ou mais adequado para prestar aquele tipo de serviço.

Segundo Silva (2015, p.20) “apurar o preço de venda tomando como base os custos e despesas, ou gastos diretos e indiretos e incluir o lucro desejado, parece ser a forma mais adequada e aceitável pela classe empresária dos variados ramos de atividades”.

O método a ser utilizado nesta pesquisa foi um estudo de caso, numa empresa de serviços contábeis, onde foram aplicadas algumas técnicas que permitiram chegar ao custo dos serviços prestados. Com base em uma amostra dos clientes do escritório e estudos bibliográficos conseguimos alcançar o resultado desejado.

A relevância na demonstração dos motivos que geram interferência na precificação dos serviços contábeis se determina pela dificuldade em definir o valor dos serviços prestados pelas empresas de contabilidade, pela grande carência de materiais de referências, em virtude do público em geral não ter concepção sobre como são compostos os respectivos preços.

A presente pesquisa está estruturada em cinco partes: Introdução e suas subdivisões, no segundo capítulo trata-se dos principais pontos abordados neste artigo, no terceiro capítulo relata os métodos utilizado pelo autor para a realização da pesquisa, no quarto capítulo expõe os resultados da pesquisa de maneira detalhada, no quinto capítulo apresenta a síntese final da pesquisa; seguida das referências utilizadas no corpo deste trabalho e dos anexos que representam os acréscimos para maior entendimento da pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo, serão fundamentadas e abordadas as principais concepções e subsídios da literatura com relação aos processos para instauração do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC). Em suma, serão destacados os custos da prestação de serviço de uma contabilidade e ainda identificar o preço praticado por tipo de atividade que fazem parte dos serviços prestados às contratantes, a receita mensal e a total.

2.1 Contabilidade de Custos

O principal objetivo da contabilidade de custos é produzir informações para todos os pontos gerenciais das empresas, contribuindo com a organização, controle de operações e a determinar seus funcionamentos. Todos os elementos coletados, monetários ou físicos, fornecem suporte às tomadas de decisões, contribuindo com a ampliação e evolução dessas empresas. (MARTINS, 2003).

De acordo com (CREPALDI, 2018, p. 1) a contabilidade de custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços. Tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisão.

É imprescindível para empresas de quaisquer ramos de atividades assegurar o gerenciamento dos custos, quando esse procedimento é utilizado de forma eficaz o desempenho e as consequências são garantidas por decisões tomadas com sabedoria (BORGES; SILVEIRA; VELASQUEZ, 2012).

Segundo (MARTINS, 2010, p. 49), conceitos importantes devem ser observados como os custos diretos, indiretos e os custos que consideram o volume de atividade numa unidade de tempo que basicamente se subdividem em fixos e variáveis.

Em relação à apropriação aos produtos, Viceconti (2010, p. 28) estabelece que “os custos diretos são aqueles que podem ser apropriados diretamente aos produtos fabricados, porque há uma medida objetiva de seu consumo na fabricação”.

Já os custos indiretos são caracterizados por Ribeiro (2013, p. 13) como “aqueles elementos cujas quantidades e valores não possam ser facilmente identificados em relação aos produtos fabricados, são considerados custos indiretos”.

Em referência ao volume de atividade, os custos variáveis, a qual englobam materiais diretos e mão-de-obra direta, são aqueles que oscilam em proporção direta

com alterações no volume. Em contraposição, os custos fixos são aqueles que se mantêm iguais, no geral, independente dos níveis de produção diminuir ou aumentarem. (VANDERBECK E NAGY, 2001, p. 155).

2.2 SISTEMAS DE CUSTEIO

2.2.1 Conceitos

A estrutura dos sistemas de contabilidade gerencial é geralmente definida por quatro características distintas. Essas características são: o nível de detalhe das informações de custo, a capacidade de desagregar os custos de acordo com o comportamento, a extensão em que as variações são calculadas e a frequência com que as informações de custo são fornecidas aos usuários. (MARTINS, 2003).

O nível de detalhe refere-se à agregação de informações em torno de períodos de tempo ou áreas de interesse, como centros de responsabilidade ou áreas funcionais. A segunda característica da estrutura dos sistemas de contabilidade gerencial refere-se à extensão em que um sistema de contabilidade gerencial pode classificar os custos de acordo com uma categorização fixa ou variável, direta ou indireta e controlável ou não controlável. O terceiro atributo da estrutura dos sistemas de contabilidade gerencial indica até que ponto um sistema de contabilidade gerencial permite a análise das diferenças que emergem entre os resultados orçados e os reais e, finalmente, a quarta dimensão da estrutura dos sistemas de contabilidade gerencial está relacionada ao grau em que as informações são fornecidas mediante solicitação, conforme bem como a frequência de relatar informações coletadas sistematicamente (MEGLIORINI, 2007, p. 89).

O nível de funcionalidade dos sistemas de contabilidade de custos é aproximado pela extensão em que esses sistemas incorporam as quatro principais características da estrutura. Sistemas de contabilidade de custos mais funcionais são aqueles que podem fornecer informações mais detalhadas, classificar melhor os custos de acordo com o comportamento, calcular mais variações e relatar informações com mais frequência (SILVA JÚNIOR, 2000).

Nesse sentido destaca-se que os sistemas de custeio podem promover o uso de informações de custo em termos de sua adequação para monitorar as atividades organizacionais da empresa, como avaliação da eficiência dos gestores,

reconhecimento de atividades que não agregam valor, avaliação de estoques, análise da rentabilidade dos clientes, o design da estratégia de produção e vendas e assim por diante (MEGLIORINI, 2007).

O implemento de sistemas de custeio permite ainda a tomada de decisão quando há a ocorrência de distorções de custo, sendo esses atrelados a produtos ou serviços, como resultado da própria diversidade e da contribuição de custos indiretos para os custos totais. Esses sistemas ainda auxiliam na definição do grau em que os dados de custo são importantes para as decisões de precificação. Nesse sentido cabe a análise das principais metodologias adotadas (MARTINS, 2003, p. 54).

2.2.2 Custeio por Absorção

A metodologia de custo de absorção também é denominada como método tradicional ou de custo integral. De acordo com esse método, o custo de um produto ou serviço é determinado após considerar os custos fixos e os custos variáveis. Os custos fixos são distribuídos de forma adequada por diferentes produtos fabricados durante um período. Isto é, de acordo com essa metodologia o custo de absorção, ou seja, todos os custos, sejam eles variáveis ou fixos, são cobrados dos produtos para determinação dos custos (MARTINS, 2003, p. 62).

Assim, em caso de custo de absorção, todos os custos são identificados com os produtos ou serviços frutos da organização. A unidade de custo é projetada para suportar o ônus do custo total, independentemente do nível e volume vigente de operações.

De acordo com Souza e Clemente (2011, p.42) a gestão das organizações está comumente interessada em que todo produto arque com seu custo total, seja ele fixo ou variável, e propicie o retorno do investimento feito. Na ausência de lucros, a longo prazo, deixa de se haver viabilidade na continuidade desse produto. O custo por absorção facilita esse objetivo. O propósito maior do implemento dessa metodologia é que cada produto possibilite a recuperação do investimento de acordo com seu custo total e ainda permita um retorno do investimento em forma de lucro.

Destaca-se que o preço de venda de alguns produtos pode cobrir integralmente o componente de custo variável, embora não possa cobrir totalmente o componente de custo fixo. Embora os custos totais não sejam recuperados, no curto prazo, as organizações tendem a continuar a produção, deixando uma certa quantia na forma

de contribuição que cobriria os custos fixos, pelo menos em parte. Destaca-se que essa é uma abordagem de curto prazo, já que a longo prazo, toda empresa deseja recuperar custos totais, fixos e variáveis, e ainda gerar lucros (ROCHA; MARTINS, 2015).

2.2.3 Custeio Direto (ou custeio variável)

O custeio por absorção é a forma mais antiga de alocação de custos. Foi desenvolvido e utilizado quando a contabilidade de custos se limitava à descoberta de custos. A diferença básica entre o custeio por absorção e o custeio direto é a maneira pela qual os custos são classificados e a ordem em que são aplicados contra a receita (FONTOURA, 2013)

No método de custo de absorção, todos os custos de produção, incluindo custos variáveis, custos fixos e estoque inicial menos estoque final, são deduzidos da receita líquida para chegar a um lucro bruto. Todos os outros custos, como despesas de vendas e administração, que também incluem custos variáveis e fixos, são deduzidos do valor bruto; o resultado é lucro líquido. O custeio direto, por outro lado, reconhece como principal a distinção entre custos variáveis e custos fixos. Na demonstração do resultado desenvolvida sob custeio direto, todos os custos variáveis são deduzidos da receita líquida para chegar a um valor marginal de receita. Além disso, as despesas fixas vinculadas - despesas gerais fixas da organização e despesas administrativas e de vendas - são deduzidas para obter lucro líquido (MARTINS, 2003, p. 35).

O custeio direto é, então, uma forma especializada de análise de custo que usa apenas custos variáveis para tomar decisões. Não considera os custos fixos, que são assumidos como associados aos períodos em que foram incorridos (FONTOURA, 2013).

O conceito de custeio direto é extremamente útil para decisões de curto prazo, mas pode levar a resultados prejudiciais se usado para tomada de decisão de longo prazo, uma vez que não inclui todos os custos que podem ser aplicados a uma decisão de longo prazo. Em resumo, o custeio direto é a análise dos custos incrementais (MEGLIORINI, 2007).

Os custos diretos podem variar com base no nível de análise. Por exemplo, se a revisão estiver focada no custo direto de um único produto, o único custo direto poderá ser o material usado em sua construção. No entanto, se for considerada toda a estrutura de custos de uma empresa, os custos diretos serão

todos os custos incorridos por essa organização - incluindo todos os seus custos de produção e administrativos. O ponto principal a ser destacado é que um custo direto é qualquer custo que seja alterado como resultado de uma decisão ou de uma alteração no volume (WERNEKE, 2001, p 37).

O custo direto é uma excelente ferramenta de análise. É quase sempre usado para criar um modelo para responder a uma pergunta sobre quais ações a gestão deve executar. Não é uma metodologia de custeio para a construção de demonstrações financeiras - de fato, os padrões contábeis excluem especificamente o custo direto dos relatórios das demonstrações financeiras. Portanto, ele não desempenha o papel de um sistema padrão de custo, processo ou custo de trabalho, o que contribui para mudanças reais nos registros contábeis (MARTINS, 2003).

Em vez disso, é usado para extrair informações pertinentes de uma variedade de fontes e agregar as informações para auxiliar o gerenciamento em qualquer número de decisões táticas. Embora úteis, as informações de custo direto são problemáticas em situações em que os custos incrementais podem mudar significativamente ou em que custos indiretos podem ser pertinentes à tomada de decisão (FONTOURA, 2013).

2.2.4 Custeio Baseado em Atividade (ABC – Activity Based Costing)

O sistema de custeio baseado em atividades segue procedimentos de duas etapas. O primeiro estágio identifica atividades significativas e atribui custos indiretos a cada atividade, dependendo da proporção dos recursos da organização que ela usa. Os custos indiretos atribuídos a cada atividade compõem um conjunto de custos de atividade (MEGLIORINI, 2007).

Depois de atribuir custos indiretos aos agrupamentos de custos de atividade no estágio um, são identificadas medidas apropriadas para cada agrupamento de custos. Em seguida, no estágio dois, os custos indiretos são alocados de cada agrupamento de custos de atividades para cada linha de produtos na proporção da quantidade do nível de custo consumido pela linha de produtos (MEGLIORINI, 2007).

O sistema de custeio baseado em atividades também foi estendido ao gerenciamento baseado em atividades para incluir outras considerações, como lucratividade do cliente, utilização da força de trabalho, canais de distribuição e outros problemas de gestão. Assim, o sistema de custeio baseado em atividades é o sistema de informação que exhibe a estrutura de custo e rentabilidade dos produtos em uma

organização, enquanto o gerenciamento baseado em atividades descreve as ações para melhorar a qualidade e reduzir custos e tempo de ciclo (MARTINS, 2003).

O custeio baseado em atividades está sendo amplamente utilizado devido a várias vantagens. A vantagem inicial e visível reside na utilidade na medição dos custos do produto a ser obtido com mais precisão e na tomada de decisões sobre o *mix* de produtos e nas decisões de preço feitas para melhorar o gerenciamento da organização. A empresa consegue identificar a lucratividade relativa dos produtos e entender os direcionadores de custos (FONTOURA, 2013).

2.3 Conceitos utilizados em empresas prestadoras de serviços

O sistema de produção nas empresas prestadoras de serviços é dividido em uma parte totalmente invisível e uma linha de visibilidade. A parte invisível consiste em itens como suporte de sistemas, suporte de gerenciamento e suporte físico. A parte visível é mais ou menos visível para o cliente que geralmente participa do processo de produção. Na parte invisível ou interativa, ocorrem interações entre as pessoas de contato e os clientes da empresa de serviços. A oferta de serviço aumentada inclui o processo de serviço e a interação entre a organização e seus clientes. Como serviços são atividades ou processos em que o consumo é parcialmente inseparável da produção, a produção de serviços é um fenômeno dinâmico por definição (MARTINS, 2003, p. 73).

O serviço existe enquanto o processo de produção continua. Portanto, qualquer modelo de serviços, como a oferta de serviços aumentada e a criação de tais produtos, deve incluir um aspecto dinâmico em que os serviços e bens e produtos de suporte das instalações básicas de pacotes devem ser planejados de acordo com o conceito de serviço. Um serviço, tanto nos elementos do pacote básico quanto nos aspectos de acessibilidade, interação e participação do cliente na produção e entrega de serviços, inclui os recursos desejados, que, por sua vez, criam os benefícios que os clientes buscam. Portanto, as despesas de manutenção da instalação são melhor oferecidas se puderem ser tratadas como uma despesa de operação da instalação durante o período e não alocadas aos produtos (MEGLIORINI, 2007).

Ao analisar as despesas de produção nas organizações de serviços, a demanda por recursos de suporte surge do volume e das misturas de produtos. Em muitas empresas de serviços, incluindo instituições financeiras como bancos, algumas despesas são naturalmente impulsionadas por produtos, por exemplo, contas

correntes, poupança, hipotecas, etc. Muitos custos com funções de serviço são causados por diferenças nas preferências dos clientes, mesmo que eles estejam usando o mesmo serviço (FONTOURA, 2013).

A análise começa examinando a estrutura de custos de cada departamento operacional e prossegue determinando os fatores que criam as demandas pelas funções desempenhadas pelo departamento. O objetivo da análise é, portanto, descobrir a natureza da demanda e quantificá-la. O objetivo básico da análise é obter os custos unitários para processar transações de produtos e clientes (MARTINS, 2003).

2.4 O custeio ABC em empresas prestadoras de serviços

Como técnica, o ABC tem suas raízes no setor de manufatura e a maior parte da literatura sobre o ABC enfatiza seu uso em um ambiente de manufatura. No entanto, é preciso reconhecer que uma atividade econômica significativa e crescente ocorre no setor não industrial. É importante observar que os princípios do ABC se aplicam a todos os tipos de negócios. Por exemplo, as empresas de serviços enfrentam o mesmo ambiente de mudança que exigiu modificações nas práticas de gerenciamento de custos nas empresas de manufatura para permanecer competitivas (MEGLIORINI, 2007).

A forte concorrência pelos serviços existentes, juntamente com os clientes que exigem uma maior escolha de serviços, forçará uma compressão das margens de lucro. Como as empresas de serviços são mais intensivas em pessoas do que a manufatura, há uma maior necessidade de se concentrar na miríade de atividades que são executadas para atender o cliente. Em uma arena de serviços, determinar e diminuir o "custo para servir" é um fator crítico de sucesso (WERNEKE, 2001).

O desafio é tornar o serviço mais barato também o serviço preferido entre os clientes. Por exemplo, os bancos de varejo podem fornecer basicamente o mesmo serviço por meio de um caixa eletrônico. O caixa eletrônico é significativamente mais barato para os bancos e, geralmente, a opção de serviço preferida entre os clientes. Para empresas orientadas a serviços, é urgente usar o ABC como uma ferramenta de crescimento e de lucro, identificando e modificando atividades sem valor agregado e melhorando a lucratividade do cliente. Embora as informações de custo do produto ABC possam não ser aceitáveis para fins de relatórios financeiros, essa consideração (negativa) não é relevante no setor de serviços devido à

ausência de considerações sobre a avaliação de estoque (FONTOURA, 2013, p. 48)

Nas últimas duas décadas, tem se testemunhado mudanças substanciais no setor de serviços, com novos concorrentes surgindo como resultado da desregulamentação, que também deu às empresas maior liberdade na fixação de preços e na determinação do mix de produtos oferecidos. Empresas de serviços bem gerenciadas e com um bom entendimento de seus mercados, clientes e tecnologias da informação podem se tornar muito mais lucrativas em um ambiente desregulado e mais competitivo (WERNEKE, 2001).

Mesmo nas empresas manufatureiras, funções como marketing, vendas, distribuição, serviço, pesquisa e desenvolvimento e administração geral tornaram-se categorias de despesas mais significativas do que no passado. Nas empresas de serviços, o custo mais importante é o custo da mão-de-obra para o pessoal. Os custos diretos da mão-de-obra são rastreáveis ao serviço prestado. Nas organizações de serviços, o custo mais importante seria o trabalho profissional envolvido na produção dos serviços, ou seja, o custo direto da mão-de-obra deve ser rastreável ao serviço prestado (FONTOURA, 2013, p. 45).

Além do custo da mão-de-obra, vários tipos de custos indiretos ocorrerão em qualquer tipo de negócio. Em uma empresa de serviços, os custos indiretos geralmente ocorrem ao oferecer um serviço. Conseqüentemente, eles são classificados como despesas gerais de serviço e podem ser comparados com despesas gerais de fábrica em uma empresa de fabricação. Os custos profissionais de mão-de-obra são considerados despesas gerais de serviço, em vez de custo de período (WERNEKE, 2001).

A falácia do sistema de custeio padrão em muitas empresas, incluindo empresas de serviços, é que pouquíssimos pedidos de clientes consomem a mesma quantidade de recursos. Em uma empresa de serviços típica, o lucro em cada venda pode variar significativamente. Atribuir custos com precisão a cada conta permitiria à empresa avaliar a lucratividade de diferentes clientes. Fazer com que os clientes paguem pelo que receberam também é um acordo mais justo. Poucas empresas recuperam o custo exato e as despesas de atendimento a clientes no preço de venda cobrado (FONTOURA, 2013, p. 59).

Em muitas empresas, as contas lucrativas subsidiam as não lucrativas, e a administração não é a mais sábia. Para acompanhar os custos mais de perto, é necessário investir em informações e sistemas contábeis mais sofisticados, como o sistema ABC. Primeiro porque permitiria à gerência rastrear a lucratividade da conta de cada cliente e, segundo, porque permitiria à gerência acompanhar mais de perto o desempenho do contratado externo (WERNEKE, 2001).

3 METODOLOGIA

O presente estudo, baseado em análise de dados bibliográficos, teve o propósito de abordar os principais sistemas de custeios, destacando os principais aplicáveis às empresas de prestação de serviços. Para o desenvolvimento deste artigo foi escolhida metodologia descritiva. Empregou-se, nesse sentido, uma abordagem descritiva, que de acordo com Silva (2009), objetiva a descrição de características de um fato, fenômeno ou ainda estabelecer variáveis. Essa abordagem foi empregada amplamente no referencial teórico, momento em que foram expostas as mais relevantes pesquisas e estudos sobre a contabilidade de custos no que tange aos sistemas de custeios.

Em se tratando do método de pesquisa escolhido, esse pode ser classificado como um estudo de caso. O estudo de caso é um método de pesquisa que envolve um aprofundado e detalhado estudo de um objeto de estudo com foco no custo dos serviços prestados em um escritório de contabilidade no município de Guarapari, bem como de suas condições contextuais relacionadas. Os estudos de caso podem ser produzidos seguindo um método formal de pesquisa. O corpo resultante de tal pesquisa contribui diretamente para que o pesquisador chegue a determinadas conclusões, respondendo à pergunta problema formulada (VERGARA, 2004)

Quanto ao estudo de caso, pode-se afirmar que teve o foco voltado para uma empresa do ramo contábil, situada na cidade de Guarapari-ES que encontra-se consolidada no mercado a mais de 38 anos, onde possui em seu quadro societário quatro pessoas que administram a instituição. A mesma se subdivide em quatro setores de produção e possui uma carteira de aproximadamente duzentos clientes.

A coleta dos referidos dados se deu por meio de questionário e fichas de abordagem quantitativa, que de acordo com o que expõe Fonseca (2002, p. 20) “se centra na objetividade. Influenciada pelo positivismo, considera que a realidade só pode ser compreendida com base na análise de dados brutos, recolhidos com o auxílio de instrumentos padronizados e neutros”. Além disso, procedeu-se à análise dos documentos disponibilizados pela empresa. Os dados encontrados foram apresentados em tabelas. Com objetivo de sigilo, optou-se pela não divulgação da razão social da empresa.

4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Aplicações práticas

Buscando auxiliar os gestores da empresa, optou-se por alguns critérios para a coleta dos dados, que foram fornecidos pela própria administração com a ajuda dos seus colaboradores.

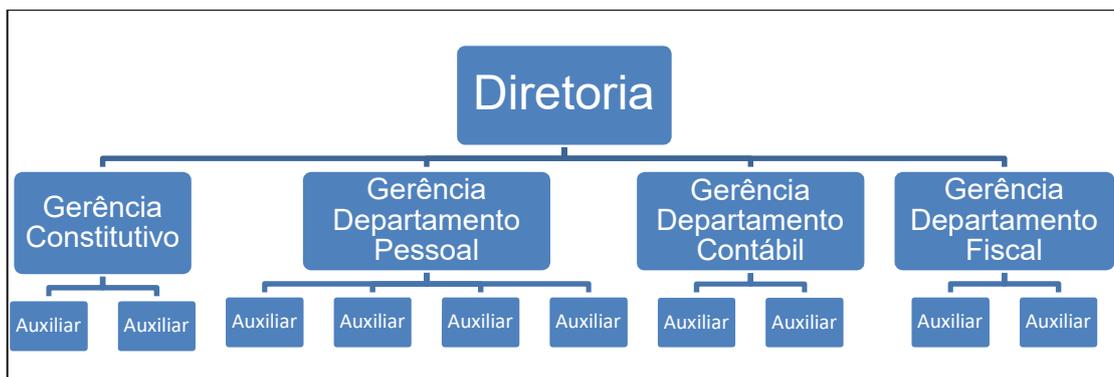
Devido à diversidade de clientes para as quais o escritório presta serviço, optou-se para análise dos dados, nas empresas nas quais os tipos de tributação estão segregados em Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, e também, baseando-se no critério dos faturamentos que superaram R\$1.000.000,00 (um milhão), no ano calendário anterior ao exercício vigente.

Dentre esse critério, foi utilizada uma amostra de 10 (dez) empresas, aleatoriamente desde que se enquadrem nos critérios estabelecidos.

Para prestar seus serviços, o escritório é subdividido em departamentos, como segue: Departamento Fiscal; Contábil; Pessoal; Financeiro; Constitutivo; Recepção; Arquivo; TI e Serviços Gerais. Com base nas atividades executadas por esses departamentos, a pesquisa buscou demonstrar, através de utilização de fichas e entrevistas aos colaboradores, quanto cada empresa contratante (cliente) custa de fato para o escritório.

4.2 Empresa objeto do estudo

É uma prestadora de serviços contábeis, situada no município de Guarapari e desempenha seus trabalhos há trinta e oito anos. Devido às necessidades que a mesma apresenta, conforme questionamento no decorrer do trabalho, optou-se pelo estudo do custeio baseado em atividades com alguns clientes específicos do escritório, conforme critério analisado.



Fonte: Elaborado pelo próprio autor, 2019.

4.3 Procedimentos propostos

Levando em consideração que sua atividade principal é assessoria contábil e administrativa, ou seja, auxiliar seus clientes nas tomadas de decisões gerenciais, propõe-se, nesse estudo, a aplicação do sistema ABC, para apuração dos custos consumidos pelos clientes objetos da pesquisa proposta.

A estrutura da pesquisa se deu da seguinte forma:

- 01) Seleção dos clientes para análise.
- 02) Definição das atividades relevantes.
- 03) Identificação dos recursos consumidos.
- 04) Definição dos direcionadores de recursos.
- 05) Apropriação dos custos indiretos as atividades.
- 06) Definição dos direcionadores de atividades.
- 07) Cálculo das taxas das atividades
- 08) Direcionadores de custos por cliente.
- 09) Apropriação dos custos das atividades aos clientes.
- 10) Apropriação dos custos diretos (M.O. D).
- 11) Demonstração do resultado por cliente.

Deve ser ressaltado que o objetivo da pesquisa é custear os clientes selecionados na amostra e, também, o levantamento dos dados e as atividades correspondentes a esses clientes específicos, os quais darão respaldo para implantação do sistema aos demais, pertencentes à estrutura da empresa analisada.

Conforme estrutura da pesquisa, segue descrição das etapas expostas:

1. Inicialmente, a seleção dos clientes para análise, na qual o critério definido para a pesquisa foi uma amostra de dez clientes do escritório.

Tendo como objetivo determinar qual o custo que esses clientes, em específico, geram na prestação dos serviços, considerando seu enquadramento e atividade.

Empresa / Cliente	Enquadramento	Atividade	Honorário
Cliente 1	Simple	Comercio	R\$ 1.517,00
Cliente 2	Simple	Comercio/ serviço	R\$ 1.967,00
Cliente 3	Simple	Prest. Serviço	R\$ 4.743,00
Cliente 4	Simple	Comercio	R\$ 1.520,00
Cliente 5	Lucro Presumido	Comercio	R\$ 1.659,00
Cliente 6	Lucro Presumido	Comercio	R\$ 1.874,00
Cliente 7	Lucro Presumido	Comercio	R\$ 6.865,00
Cliente 8	Lucro Real	Comercio	R\$ 4.641,00
Cliente 9	Lucro Real	Comercio	R\$ 2.532,00
Cliente 10	Lucro Real	Comercio	R\$ 3.862,00

Quadro nº 01 - Seleção dos clientes para análise.
Fonte: Elaborado pelo próprio autor, 2019.

2. Depois de definir os clientes partiu-se para o levantamento das atividades de maior relevância executada pelos colaboradores, conforme funções específicas.

É possível identificar as principais atividades executadas nos departamentos operacionais e nos departamentos de apoio.

Através do quadro número 02, é possível identificar as principais atividades executadas nos departamentos operacionais e nos departamentos de apoio.

Setor Fiscal		
Depto	Atividade	Descrição
Fiscal	FA - Lançamentos Fiscais	Escriturar documentação de entrada e saída, Lançar/Importar notas fiscais, Classificação fiscal, escrituração fiscal.
	FB - Análises, Cálculos, Conferências e Transmissões.	Analisar os dados fornecidos pelos clientes, calcular os impostos, conferir e transmitir as informações geradas pelo cliente nos arquivos magnéticos.
	FC - Emissão e Análise dos Relatórios	Emitir os Relatórios gerados com a execução das informações alimentadas no sistema.

Quadro nº 02 - Definição das atividades relevantes

Fonte: Elaborado pelo próprio autor, 2019.

Setor Contábil		
Depto	Atividade	Descrição
Contábil	CA - Lançamento e Conciliação de contas	Analisar e classificar contabilmente os documentos enviados pelo cliente logo após efetuar a conciliação dos mesmos, que seria a conferência das contas a debito a credito já lançadas.
	CB - Encerramento de Balanço	Contrapor as Receitas x Despesas da empresa e apurar o resultado do exercício verificando se a mesma auferiu Lucros ou Prejuízos.
	CC - Elaboração relatórios contábeis	Gerar Relatórios que evidencie os fatos ocorridos naquele exercício de forma resumida e organizada.

Quadro nº 02 - Definição das atividades relevantes

Fonte: Elaborado pelo próprio autor, 2019.

Departamento Pessoal		
Depto	Atividade	Descrição
Pessoal	PA - Desligamento	Cálculo de folha de pagamento e emissão de guias rescisórias
	PB - Férias	Cálculo e controle de férias
	PC - Folha de Pagamento	Apuração de Folha de pagamento e cálculo de guias de impostos

Quadro nº 02 - Definição das atividades relevantes

Fonte: Elaborado pelo próprio autor, 2019.

Registro		
Depto	Atividade	Descrição
Registro	RA - Constituição de empresa	Analisar qual o tipo de atividade a ser desenvolvida pela empresa, regime de tributação, recolhimento de todos os documentos necessários para a constituição.
	RB - Registro de livros fiscais	Geração e homologação do termo de adesão na agência virtual, solicitação e registro do livro termo de ocorrência / solicitação do livro de entrada e inventário.
	RC - Baixa de empresa	Aguardar a baixa do estoque da empresa, entrar com pedido de baixa/extinção na Junta comercial de cada jurisdição da empresa / baixa do CNPJ / inscrição Estadual e Municipal.

Quadro nº 02 - Definição das atividades relevantes

Fonte: Elaborado pelo próprio autor, 2019.

Financeiro		
Depto	Atividade	Descrição
Financeiro	FIA - Controle de contas a receber	Apurar o valor a ser cobrado de cada cliente e emitir boleto de cobrança bancaria
	FIB - Controle de contas a pagar	Efetuar o pagamento de duplicatas, impostos, Folha de pagamento, etc.
	FIC - Emissão de relatório Financeiro	Emitir relatório mensal com valores recebidos e pagos durante o mês.

Quadro nº 02 - Definição das atividades relevantes

Fonte: Elaborado pelo próprio autor, 2019.

Serviço de apoio (Externo, Recepção, Arquivo e Serviços gerais)		
Depto	Atividade	Descrição
Apoio	AA - Serviços gerais	Limpeza e organização de todo escritório.
	AB - Recepção	Atendimento ao cliente
	AC - Externo	Entrega documentos e recolhe todos malotes com movimentos enviados pelos clientes.
	AD - Arquivo	Separação e armazenamento de todos arquivos impressos enviado de cada cliente

Quadro nº 02 - Definição das atividades relevantes

Fonte: Elaborado pelo próprio autor, 2019.

3. Os recursos consumidos para execução das atividades foram coletados, através do fornecimento dos dados pela administração do escritório e, também, utilizando as peças contábeis. Através do quadro de número 03, identificam-se os custos incorridos pelo escritório estudado, no mês de setembro de 2019, para executar suas atividades. Dentre eles destacam-se os seguintes:

Estrutura dos custos indiretos incorridos e das demais despesas

Custos Indiretos a apropriar as atividades	\$
Mão-de-Obra Indireta (Salário + encargos)	R\$ 23.920,69
Material de escritório	R\$ 1.039,91
Cursos e Treinamentos	R\$ 300,00
Manutenção do Sistema	R\$ 3.395,10
Assessoria /Consultoria	R\$ 683,91
Energia elétrica	R\$ 2.483,55
Telefone	R\$ 890,84
Combustível	R\$ 443,51
Total	R\$ 33.157,52
Outras Despesas	
Segurança	R\$ 523,48
Material de Limpeza	R\$ 180,91
Pro - Labore	R\$ 13.839,98
IPTU	R\$ 139,50
ISS (fixo)	R\$ 354,41
Alvará Funcionamento	R\$ 370,24
Direitos Trabalhistas	R\$ 10.131,86
Depreciação	R\$ 1.634,73
Água	R\$ 204,90
Outras despesas	R\$ 15.890,56
Outras taxas municipais	R\$ 218,12
Total	R\$ 43.488,68
Total Geral	R\$ 76.646,19

Quadro nº 03 - Identificação dos recursos consumidos
Fonte: Elaborado pelo próprio autor, 2019.

O custo direto é composto pelo salário e os encargos dos funcionários envolvidos nos departamentos operacionais, sendo o mesmo apropriado aos departamentos específicos. Além da mão de obra direta, tem o simples nacional que varia conforme o faturamento.

Custo Direto e Variável	
Custo Fixo Direto	R\$ 45.100,91
M.O.D (Salário + encargos)	R\$ 45.100,91
Custo Variável	R\$ 10.841,10
Simple Nacional (9,15%)	R\$ 10.841,10
Total	R\$ 55.942,01

Quadro nº 03 - Identificação dos recursos consumidos
Fonte: Elaborado pelo próprio autor, 2019.

4. Depois se partiu para determinação dos direcionadores de recursos que servem para atribuir quanto de custo dos recursos foram consumidos pelas atividades.

DEFINIÇÃO DOS DIRECIONADORES DE RECURSOS	
Recursos Consumidos	Direcionadores de Recursos
Cursos e treinamentos	Número médio de funcionários por depto
Manutenção do Sistema	Número de computadores
Assessoria/ Consultoria	Custo de cada boletim por tipo de depto
Material de Escritório	Média percentual de Requisições por depto
Telefone	Média percentual de Ligações por Deptos
Energia Elétrica	Número de Computadores de cada atividade
Combustível	Alocação direta a atividade Recepção /Ser.Gerais
Mão de Obra Indireta	Diretamente aos deptos de apoio com base na folha
Outras Despesas	Distribuída entre as atividades igualmente

Quadro nº 04 - Definição dos direcionadores de recursos.

Fonte: Elaborado pelo próprio autor, 2019.

5. Depois é possível proceder à apropriação dos custos indiretos às atividades, devendo ressaltar que a mesma ocorre, conforme utilização dos recursos, por essas atividades.

APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS ÀS ATIVIDADES											
DEPTO	ATIVIDADE	Cursos /Treinam	Manutenção do Sistema	Assessoria	Material Escritório	Telefone	Energia Elétrica	Combustível	M.O.I	Outras Despesas	Total
							4,54%			4,55%	
FISCAL	FA	R\$ 39,99	R\$ 169,76	R\$ 136,78	R\$ 47,27	R\$ 89,08	R\$ 112,89	R\$ -		R\$ 1.976,76	R\$ 2.572,54
	FB	R\$ 39,99	R\$ 169,76	R\$ 136,78	R\$ 47,27	R\$ 89,08	R\$ 112,89	R\$ -		R\$ 1.976,76	R\$ 2.572,54
	FC	R\$ 39,99	R\$ 169,76	R\$ 136,78	R\$ 47,27	R\$ 89,08	R\$ 112,89	R\$ -		R\$ 1.976,76	R\$ 2.572,54
CONTABIL	CA	R\$ 35,01	R\$ 169,76	R\$ 68,39	R\$ 47,27	R\$ 26,73	R\$ 112,89	R\$ -		R\$ 1.976,76	R\$ 2.436,81
	CB	R\$ 35,01	R\$ 169,76	R\$ 68,39	R\$ 47,27	R\$ 26,73	R\$ 112,89	R\$ -		R\$ 1.976,76	R\$ 2.436,81
	CC	R\$ 35,01	R\$ 169,76	R\$ 68,39	R\$ 47,27	R\$ 26,73	R\$ 112,89	R\$ -		R\$ 1.976,76	R\$ 2.436,81
PESSOAL	PA	R\$ 24,99	R\$ 169,76	R\$ 22,77	R\$ 47,27	R\$ 89,08	R\$ 112,89	R\$ -		R\$ 1.976,76	R\$ 2.443,52
	PB	R\$ 24,99	R\$ 169,76	R\$ 22,77	R\$ 47,27	R\$ 89,08	R\$ 112,89	R\$ -		R\$ 1.976,76	R\$ 2.443,52
	PC	R\$ 24,99	R\$ 169,76	R\$ 22,77	R\$ 47,27	R\$ 89,08	R\$ 112,89	R\$ -		R\$ 1.976,76	R\$ 2.443,52
REGISTRO	RA	R\$ -	R\$ 169,76	R\$ -	R\$ 47,27	R\$ 44,54	R\$ 112,89	R\$ -	R\$ 1.840,05	R\$ 1.976,76	R\$ 4.191,27
	RB	R\$ -	R\$ 169,76	R\$ -	R\$ 47,27	R\$ 44,54	R\$ 112,89	R\$ -	R\$ 1.840,05	R\$ 1.976,76	R\$ 4.191,27
	RC	R\$ -	R\$ 169,76	R\$ -	R\$ 47,27	R\$ 44,54	R\$ 112,89	R\$ -	R\$ 1.840,05	R\$ 1.976,76	R\$ 4.191,27
TI	TA	R\$ -	R\$ 169,76	R\$ -	R\$ 47,27	R\$ 8,91	R\$ 112,89	R\$ -	R\$ 1.840,05	R\$ 1.976,76	R\$ 4.155,64
	TB	R\$ -	R\$ 169,76	R\$ -	R\$ 47,27	R\$ 8,91	R\$ 112,89	R\$ -	R\$ 1.840,05	R\$ 1.976,76	R\$ 4.155,64
	TC	R\$ -	R\$ 169,76	R\$ -	R\$ 47,27	R\$ 8,91	R\$ 112,89	R\$ -	R\$ 1.840,05	R\$ 1.976,76	R\$ 4.155,64
FINANCEIRO	FIA	R\$ -	R\$ 169,76	R\$ -	R\$ 47,27	R\$ 17,82	R\$ 112,89	R\$ -	R\$ 1.840,05	R\$ 1.976,76	R\$ 4.164,55
	FIB	R\$ -	R\$ 169,76	R\$ -	R\$ 47,27	R\$ 17,82	R\$ 112,89	R\$ -	R\$ 1.840,05	R\$ 1.976,76	R\$ 4.164,55
	FIC	R\$ -	R\$ 169,76	R\$ -	R\$ 47,27	R\$ 17,82	R\$ 112,89	R\$ -	R\$ 1.840,05	R\$ 1.976,76	R\$ 4.164,55
APOIO	AA	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 47,27	0	R\$ 112,89	R\$ -	R\$ 1.840,05	R\$ 1.976,76	R\$ 3.976,97
	AB	R\$ -	R\$ 169,76	R\$ -	R\$ 47,27	R\$ 44,54	R\$ 112,89	R\$ -	R\$ 1.840,05	R\$ 1.976,76	R\$ 4.191,27
	AC	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 47,27	R\$ 8,91	R\$ 112,89	R\$ 221,76	R\$ 1.840,05	R\$ 1.976,76	R\$ 4.207,63
	AD	R\$ -	R\$ 169,76	R\$ -	R\$ 47,27	R\$ 8,91	R\$ 112,89	R\$ 221,76	R\$ 1.840,05	R\$ 1.976,76	R\$ 4.377,39
TOTAL		R\$ 300,00	R\$ 3.395,10	R\$ 683,91	R\$ 1.039,91	R\$ 890,84	R\$ 2.483,55	R\$ 443,51	R\$ 23.920,69	R\$ 43.488,68	R\$ 76.646,19

Quadro nº 05 - Apropriação dos custos indiretos as atividades.

Fonte: Elaborado pelo próprio autor, 2019.

6. Após a alocação dos custos indiretos às atividades, o passo seguinte foi identificar como os objetos de custos (clientes) consomem as atividades. Com isso, tem-se a necessidade de definir os direcionadores de atividades.

DEFINIÇÃO DOS DIRECIONADORES DE ATIVIDADES		
Depto	Atividades executadas	Direcionadores de atividades
FA	Lançamentos Fiscais	Tempo despendido em percentual
FB	Análises, Cálculos, Conferências e Transmissões.	Tempo despendido em percentual
FC	Emissão e Análise dos Relatórios	Tempo despendido em percentual
CA	Lançamento e Conciliação de contas	Tempo despendido em percentual
CB	Encerramento de Balanço	Tempo despendido em percentual
CC	Elaboração relatórios contábeis	Tempo despendido em percentual
PA	Desligamento	Tempo despendido em percentual
PB	Férias	Tempo despendido em percentual
PC	Folha de Pagamento	Tempo despendido em percentual
RA	Constituição de empresa	Tempo despendido em percentual
RB	Registro de livros fiscais	Tempo despendido em percentual
RC	Baixa de empresa	Tempo despendido em percentual
FIA	Controle de contas a receber	Tempo despendido em percentual
FIB	Controle de contas a pagar	Tempo despendido em percentual
FIC	Emissão de relatório Financeiro	Tempo despendido em percentual
TA	Estruturação Tecnológica	Tempo despendido em percentual
TB	Manutenção das Estações de Trabalho	Tempo despendido em percentual
TC	Segurança	Tempo despendido em percentual
AA	Serviços gerais	Tempo despendido em percentual
AB	Recepção	Quantidade de ligações
AC	Externo	Quantidade de viagens
AD	Arquivo	Tempo despendido em percentual

Quadro nº 06 - Definição dos direcionadores de atividades.

Fonte: Elaborado pelo próprio autor, 2019.

7. Logo após, foi possível determinar quantos desses direcionadores são utilizados, por cada cliente analisado.

DIRECIONADORES DE CUSTOS ÀS ATIVIDADES (POR CLIENTE)														
DEPTO	ATIVIDADE	DIRECIONADOR HORAS M.O.D	CLIENTE 1	CLIENTE 2	CLIENTE 3	CLIENTE 4	CLIENTE 5	CLIENTE 6	CLIENTE 7	CLIENTE 8	CLIENTE 9	CLIENTE 10	OUTROS	Total
CONTÁBIL	CA	80h	4	3	4	2	3	2	5	2	3	3	49	80
	CB	58h	2	1	1,3	1,5	1,2	1,8	2	1	1,2	1,3	43,7	58
	CC	30h	0,5	0,4	0,5	0,6	0,4	0,6	1	0,6	0,3	0,3	24,8	30
FISCAL	FA	100h	2,6	2	4	3	3	5	22,5	4	3,8	12,5	37,6	100
	FB	63h	3,4	3	3	4	1	1,5	15,6	1	6,2	9,6	14,7	63
	FC	5h	0,8	0,05	0,04	0,03	0,02	0,03	1	0,04	0,6	0,3	2,09	5
PESSOAL	PA	50,4h	2	1,5	1,8	1,5	1,4	1,5	3	1	1,5	2	33,2	50
	PB	33,6h	0,3	0,2	0,2	0,4	0,4	0,3	0,6	0,3	0,2	0,3	30,4	34
	PC	84h	2,5	1,5	1,3	1,4	1	1,5	3	2	1	2	66,8	84
REGISTRO	RA	80h	4,4	4,5	4,4	4,5	4,4	4,5	4,5	4,4	4,3	4,2	35,9	80
	RB	20h	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03	19,7	20
	RC	68h	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	28	68
TI	TA	84h	4	3	2	2	3	2	5	4	2	2	55	84
	TB	33,6h	0,4	0,3	0,2	0,3	0,3	0,4	1	0,3	0,4	0,3	29,7	34
	TC	50,4h	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	47,4	50
FINANCEIRO	FIA	80h	4	2	3	3	4	2	5	1	2	4	50	80
	FIB	68h	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	38	68
	FIC	20h	0,02	0,04	0,03	0,05	0,02	0,03	0,05	0,02	0,04	0,05	19,65	20
APOIO	AA	168h	0,93	0,93	0,93	0,93	0,93	0,93	0,93	0,93	0,93	0,93	158,7	168
	AB	180 ligações	1	1	1	1	1	1	3	1	1	1	167	180
	AC	200 viagens	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	180	200
	AD	168h	0,93	0,93	0,93	0,93	0,93	0,93	0,93	0,93	0,93	0,93	158,7	168

Quadro nº 07 - Cálculo das taxas das atividades

Fonte: Elaborado pelo próprio autor, 2019.

8. Com o custo de cada atividade definido e os direcionadores por cliente determinado, é possível calcular a taxa de cada atividade.

CÁLCULO DA TAXA DAS ATIVIDADES					
DEPTO	ATIVIDADES	Direcionador (descrição)	Custo da Atividade (\$)	Direcionador (Total)	TX da Atividade
CONTÁBIL	CA	Horas M.O. D.	R\$ 2.436,81	80	30,46
	CB	Horas M.O. D.	R\$ 2.436,81	58	42,01
	CC	Horas M.O. D.	R\$ 2.436,81	30	81,23
FISCAL	FA	Horas M.O. D.	R\$ 2.572,54	100	25,73
	FB	Horas M.O. D.	R\$ 2.572,54	63	40,83
	FC	Horas M.O. D.	R\$ 2.572,54	5	514,51
PESSOAL	PA	Horas M.O. D.	R\$ 2.443,52	50,4	48,48
	PB	Horas M.O. D.	R\$ 2.443,52	33,6	72,72
	PC	Horas M.O. D.	R\$ 2.443,52	84	29,09
REGISTRO	RA	Horas M.O. D.	R\$ 4.191,27	80	52,39
	RB	Horas M.O. D.	R\$ 4.191,27	20	209,56
	RC	Horas M.O. D.	R\$ 4.191,27	68	61,64
TI	TA	Horas M.O. D.	R\$ 4.155,64	84	49,47
	TB	Horas M.O. D.	R\$ 4.155,64	33,6	123,68
	TC	Horas M.O. D.	R\$ 4.155,64	50,4	82,45
FINANCEIRO	FIA	Horas M.O. D.	R\$ 4.164,55	80	52,06
	FIB	Horas M.O. D.	R\$ 4.164,55	68	61,24
	FIC	Horas M.O. D.	R\$ 4.164,55	20	208,23
APOIO	AA	Horas M.O. D.	R\$ 3.976,97	168	23,67
	AB	Ligações M.O. D.	R\$ 4.191,27	180	23,28
	AC	Viagens M.O. D.	R\$ 4.207,63	200	21,04
	AD	Horas M.O. D.	R\$ 4.377,39	168	26,06

Quadro nº 08 - Direcionadores de custos por cliente.
 Fonte: Elaborado pelo próprio autor, 2019.

9. Parte-se para a definição de quanto cada cliente consome de cada atividade, ou seja, a apropriação dos custos das atividades aos clientes.

APROPRIAÇÃO DO CUSTO DA ATIVIDADE AOS CLIENTES																								
DEPTO	CONTÁBIL			FISCAL			PESSOAL			REGISTRO			TI			FINANCEIRO			APOIO				Total	
Atividades	CA	CB	CC	FA	FB	FC	PA	PB	PC	RA	RB	RC	TA	TB	TC	FA	FB	FC	AA	AB	AC	AD		
Cliente 1	121,84	84,03	40,61	66,89	138,84	411,61	96,97	21,82	72,72	230,52	6,29	246,55	197,89	49,47	24,74	208,23	138,54	4,16	22,02	23,28	42,08	24,23	2273,30	
Cliente 2	91,38	42,01	32,49	51,45	122,50	25,73	72,72	14,54	43,63	235,76	6,29	246,55	371,04	37,10	24,74	104,11	138,54	8,33	22,02	23,28	42,08	24,23	1780,53	
Cliente 3	121,84	54,62	40,61	102,90	122,50	20,58	87,27	14,54	37,82	230,52	6,29	246,55	98,94	24,74	24,74	156,17	138,54	6,25	22,02	23,28	42,08	24,23	1647,02	
Cliente 4	60,92	63,02	48,74	77,18	163,34	15,44	72,72	29,09	40,73	235,76	6,29	246,55	98,94	37,10	24,74	156,17	138,54	10,41	22,02	23,28	42,08	24,23	1637,27	
Cliente 5	91,38	50,42	32,49	77,18	40,83	10,29	67,88	29,09	29,09	230,52	6,29	246,55	148,42	37,10	24,74	208,23	138,54	4,16	22,02	23,28	42,08	24,23	1584,79	
Cliente 6	60,92	75,63	48,74	128,63	61,25	15,44	72,72	21,82	43,63	235,76	6,29	246,55	98,94	49,47	24,74	104,11	138,54	6,25	22,02	23,28	42,08	24,23	1551,02	
Cliente 7	152,30	84,03	81,23	578,82	637,01	514,51	145,45	43,63	87,27	235,76	6,29	246,55	247,36	123,68	24,74	260,28	138,54	10,41	22,02	69,66	42,08	24,23	3775,83	
Cliente 8	60,92	42,01	48,74	102,90	40,83	20,58	48,48	21,82	58,18	230,52	6,29	246,55	197,89	37,10	24,74	52,06	138,54	4,16	22,02	23,28	42,08	24,23	1493,91	
Cliente 9	91,38	50,42	24,37	97,76	253,17	308,70	72,72	14,54	29,09	225,28	6,29	246,55	98,94	49,47	24,74	104,11	138,54	8,33	22,02	23,28	42,08	24,23	1956,01	
Cliente 10	91,38	54,62	24,37	321,57	392,01	154,35	96,97	21,82	58,18	220,04	6,29	246,55	98,94	37,10	24,74	208,23	138,54	10,41	22,02	23,28	42,08	24,23	2317,70	
OUTROS	1492,54	1836,01	2014,43	967,27	600,26	1075,32	1609,62	2210,81	1943,18	1880,83	4128,40	1725,82	2720,95	3673,29	3908,28	2602,84	2327,25	4091,67	3756,82	4191,27	3786,87	4135,07	56678,81	
TOTAL	2436,81	2436,81	2436,81	2572,54	2572,54	2572,54	2443,52	2443,52	2443,52	4191,27	4191,27	4191,27	4378,26	4155,64	4155,64	4164,55	3712,65	4164,55	3976,97	4470,50	4207,63	4377,39	76696,19	

Quadro nº 09 - Apropriação dos custos das atividades aos clientes.

Fonte: Elaborado pelo próprio autor, 2019.

10. O passo seguinte foi à alocação dos custos diretos (mão-de-obra), que tem grande relevância.

Definiu-se a base de rateio por departamento, multiplicando tal taxa de rateio pela quantidade de horas empregadas para cada atividade e clientes específicos. Apropriando, assim, o custo de cada atividade.

MOD por departamento		
DEPTO	Valor	Base de rateio
Fiscal	15.785,32	93,96022917
Contábil	15.785,32	93,9602381
Pessoal	13.530,27	80,53732143
Total	45.100,91	268,4577887

Quadro nº 10 - Apropriação dos custos diretos (M.O. D).

Fonte: Elaborado pelo próprio autor, 2019.

ALOCAÇÃO DOS CUSTOS DIRETOS (M.O. D).										
DEPTO	CONTÁBIL			FISCAL			PESSOAL			Total
Atividades	CA	CB	CC	FA	FB	FC	PA	PB	PC	
H.M.O.D	80h	58h	30h	100h	63h	5h	50,4h	33,6h	84h	
Cliente 1	375,84095	187,92048	46,980119	244,2966	319,46478	75,168183	161,07464	24,161196	201,3433	1636,2502
Cliente 2	281,88071	93,960238	37,584095	187,92046	281,88069	4,6980115	120,80598	16,107464	120,80598	1145,6436
Cliente 3	375,84095	122,14831	46,980119	375,84092	281,88069	3,7584092	144,96718	16,107464	104,69852	1472,2226
Cliente 4	187,92048	140,94036	56,376143	281,88069	375,84092	2,8188069	120,80598	32,214929	112,75225	1311,5505
Cliente 5	281,88071	112,75229	37,584095	281,88069	93,960229	1,8792046	112,75225	32,214929	80,537321	1035,4417
Cliente 6	187,92048	169,12843	56,376143	469,80115	140,94034	2,8188069	120,80598	24,161196	120,80598	1292,7585
Cliente 7	469,80119	187,92048	93,960238	2114,1052	1465,7796	93,960229	241,61196	48,322393	241,61196	4957,0732
Cliente 8	187,92048	93,960238	56,376143	375,84092	93,960229	3,7584092	80,537321	24,161196	161,07464	1077,5896
Cliente 9	281,88071	112,75229	28,188071	357,04887	582,55342	56,376138	120,80598	16,107464	80,537321	1636,2503
Cliente 10	281,88071	122,14831	28,188071	1174,5029	902,0182	28,188069	161,07464	24,161196	161,07464	2883,2367
OUTROS	4604,0517	4106,0624	2330,2139	3532,9046	1381,2154	196,37688	2673,8391	2448,3346	5379,8931	26652,892
TOTAL	7516,819	5449,6938	2818,8071	9396,0229	5919,4944	469,80115	4059,081	2706,054	6765,135	45100,909

Quadro nº 10 - Apropriação dos custos diretos (M.O. D).

Fonte: Elaborado pelo próprio autor, 2019.

11. Depois de apropriar os custos das atividades aos clientes e alocar os custos diretos aos departamentos operacionais, calculou-se o custo dos serviços prestados.

Demonstração do resultado por cliente												
Descrição	Cliente 1	Cliente 2	Cliente 3	Cliente 4	Cliente 5	Cliente 6	Cliente 7	Cliente 8	Cliente 9	Cliente 10	OUTROS	TOTAL
Receita	R\$ 1.517,00	R\$ 1.967,00	R\$ 4.743,00	R\$ 1.520,00	R\$ 1.659,00	R\$ 1.874,00	R\$ 6.865,00	R\$ 4.641,00	R\$ 2.532,00	R\$ 3.862,00	R\$ 84.740,40	R\$ 115.920,40
(-) Custos Indiretos	2273,30	1780,53	1647,02	1637,27	1584,79	1551,02	3775,83	1493,91	1956,01	2317,70	56678,81	76696,19
(-) Custos Diretos	1636,250249	1145,643633	1472,222555	1311,550548	1035,441716	1292,758505	4957,073187	1077,589573	1636,250268	2883,236711	26652,89155	45100,9085
(-) Impostos	R\$ 138,81	R\$ 179,98	R\$ 433,98	R\$ 139,08	R\$ 151,80	R\$ 171,47	R\$ 628,15	R\$ 424,65	R\$ 231,68	R\$ 353,37	R\$ 7.753,75	R\$ 10.606,72
Resultado	-R\$ 2.531,36	-R\$ 1.139,15	R\$ 1.189,77	-R\$ 1.567,90	-R\$ 1.113,03	-R\$ 1.141,25	-R\$ 2.496,05	R\$ 1.644,84	-R\$ 1.291,94	-R\$ 1.692,31	-R\$ 6.345,04	-R\$ 16.483,41
Resultado (%)	-16686,61%	-5791,31%	2508,48%	-10315,12%	-6709,05%	-6089,92%	-3635,91%	3544,16%	-5102,44%	-4381,95%	-748,76%	-1421,96%

Quadro nº 11 - Demonstração do resultado por cliente.

Fonte: Elaborado pelo próprio autor, 2019.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme apresentado durante o artigo, o estudo de caso foi realizado através do método de custeio ABC, que considera o segmento de vários centros de custos, objetivando facilitar a observação de todas as despesas alocadas nas atividades necessárias para chegar ao produto final, onde na empresa analisada foi à prestação de serviços contábeis.

Com relação ao serviço contábil, o valor repassado ao cliente é embasado nos gastos gerados pela empresa. Para que haja melhor gerenciamento dessa atribuição de valor, o método ABC que analisa os segmentos exatos dos custos por atividades, possibilitou o benefício de verificar de uma forma clara e ampla qual empresa está gerando lucro ou prejuízo para o escritório analisado, identificando estes custos se torna possível precificar de forma justa os clientes objeto desse estudo, deixando de produzir prejuízos para o proprietário.

A aplicabilidade das ferramentas do custeio baseado em atividades possibilitou a segregação dos direcionadores, facilitando todo custeio, tanto direto como indireto na prestação dos serviços, constando-se a possibilidade deste método na empresa analisada e quais os benefícios que a agregaram.

O método de custeio ABC, além de proporcionar ampla visão ao gestor, garante a obtenção da gestão sobre os processos, assegurando efetividade e eficiência como instrumento de gerenciamento na realização da atribuição de valor dos serviços e também no controle dos custos das atividades essenciais para esses serviços.

Com base na efetividade do ABC foi possível identificar na pesquisa proposta através do quadro nº 11 que apenas os clientes 3 e 8 demonstram resultados positivos quando se relaciona os valores de honorários cobrados pelo escritório com os custos incorridos na prestação dos serviços. Esse fator indica e sinaliza ao escritório objeto desse estudo a necessidade de análise na precificação de seus serviços. Conforme exposto por FONTOURA 2013, através do ABC a empresa visualiza sua lucratividade relacionada à prestação de seus serviços, basta entender os direcionadores de custos de suas operações. Os demais clientes abordados na amostra estão gerando prejuízo à empresa. Deste modo, o gestor pode estudar de maneira distinta a respeito da precificação dos serviços, pois possuirá visão ampla de todos os custos.

Em virtude disso, todos os objetivos apontados neste trabalho foram alcançados com êxito, apresentando a possível aplicação do método ABC ainda que em apenas uma contabilidade, a qual os dados disponibilizados pelo método foram de suma importância para o gestor.

Conclui-se que o método de custeio baseado em atividades é eficiente para a apuração e alocação dos custos em uma empresa prestadora de serviços com variedade de atividades, e valores consideráveis de custos indiretos. A escolha pela aplicação do método em estudo foi bem-sucedida, pois foi capaz de demonstrar resultados sólidos sobre os custos gerados, comprovando ser uma ferramenta estratégica.

Recomenda-se que para estudos futuros, seja aplicado o método ABC em outras empresas prestadoras de serviços contábeis, havendo a possibilidade de se fazer ajustes ou alterações, pois as conclusões aqui apresentadas são aplicáveis apenas para a empresa em estudo, devido sua metodologia ser um estudo de caso.

REFERÊNCIAS

BORGES, Ana. P. M.; SILVEIRA, Andréia. O.; VELASQUEZ, Maria. D. P., **Gestão de custos no setor açougue de uma cooperativa de consumo. ABCustos**, v.7, n.3, p.1-24, set/dez. 2012.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade de custos**. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2018.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002.

FONTOURA, Fernando Batista Bandeira Da. **Gestão de custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

KOTLER, Philip e ARMSTRONG, Gary. **Princípios de Marketing**. 9. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9.ed. São Paulo - SP: Atlas, 2003.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 2.ed. São Paulo: Pearson, 2007.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos fácil** / Osni Moura Ribeiro. – 8.ed. ampl. e atual. – São Paulo : Saraiva, 2013. Inclui bibliografia. ISBN 9788502202108
1. Contabilidade de custo. I. Título.

ROCHA, Welington e MARTINS, Eliseu. **Métodos de Custeio Comparados: Custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SILVA JÚNIOR, José Barbosa da. **Custos: ferramentas de gestão**. São Paulo, 2000

SILVA, Gilmar Duarte da. **Como Gastar Dinheiro na Prestação de Serviço**. 1. ed. Maringá: Clichetec, 2015.

SILVA, Valdete da et al. Análise dos trabalhos de conclusão de curso da graduação em enfermagem da UNIMONTES. **Revista Eletrônica de Enfermagem**, Goiânia, v. 1, n. 11, p. 133-143, 2009. Disponível em:

<<http://www.fen.ufg.br/revista/v11/n1/v11n1a17.htm>>. Acesso em 17 de setembro de 2019.

SOUZA, Alceu e CLEMENTE, Ademir. **Gestão de custos: aplicações operacionais e estratégicas: exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

VANDERBECK, Edward J. **Contabilidade de custos** / Edward J. VanDerbeck, Charles F. Nagy ; tradução Robert Brian Taylor ; revisão técnica Elias Pereira. -- 11.ed. -- São Paulo : Cengage Learning, 2001. 456 p.: graf., il., tab.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez, 1948 - Contabilidade de custos: **um enfoque Direto e objetivo** / Paulo Eduardo V. Viceconti, Silvériodas Neves. — 9. ed. — São Paulo : Frase Editora, 2010.

WERNEKE, Rodney. **Gestão de Custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2001.