



APLICAÇÃO DO MÉTODO *TIME DRIVEN* ABC EM UMA EMPRESA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONTÁBEIS

Iliane Colpo (UFSM) -ilicolpo@gmail.com

Flaviani Souto Bolzan Medeiros (UNISINOS)-flaviani.13@gmail.com

Andreas Dittmar Weise (UFSM) -mail@adweise.de

Resumo:

Considerando que a forma de distribuição dos custos aos produtos e/ou serviços é uma das preocupações latentes desde o final do século XX, o presente trabalho se propõe a aplicar o método de custeio Time Driven ABC em uma empresa do ramo de prestação de serviços contábeis a fim de identificar dificuldades e/ou vantagens na implantação do método. Para isso, adotou-se uma pesquisa aplicada quanto aos fins e participante quanto aos meios. Os resultados indicam dificuldades na determinação das equações de tempo, principalmente em função das atividades serem incoerentes. Porém, concluiu-se que o método é de fácil aplicação e flexível e, ao ser implantado ao ramo de prestação de serviços contábeis, pode gerar vantagem competitiva para a empresa.

Palavras Chave:

Método de custeio. Time Driven ABC. Distribuição dos custos

1. Introdução

A globalização e a competição entre as empresas fazem com que a tomada de decisão se torne um evento complexo, sendo inúmeras as variáveis que devem ser consideradas no processo decisório. Uma variável de grande valia é o custo, o valor gasto na fabricação dos bens e serviços. A escolha do melhor método para determiná-lo de forma “justa” e, ao mesmo tempo, manter a racionalidade dos controles mediante ao porte da empresa e as especificidades do seu ramo de negócios é o grande desafio nos tempos atuais.

Calcular e acompanhar o comportamento dos custos, de acordo com Hoozée, Vermeire e Bruggeman (2009), deve ser um exercício constante a fim de manter a competitividade, garantir a lucratividade, a vantagem a longo prazo e, sobretudo,





III Simpósio de Engenharia de Produção

GESTÃO DE INFORMAÇÕES COMO APORTE DE COMPETITIVIDADE PARA ORGANIZAÇÕES PRODUTIVAS

garantir que os custos dos produtos e serviços não superem os preços de mercado.

No início do século XX, os processos industriais passaram por profundas mudanças o que fez com que os empresários percebessem que os sistemas de custeios tradicionais não conseguiam traduzir de forma fiel os custos aplicados aos produtos. O método do Custeio Baseado em Atividades (ABC) foi pensado para suprir essas novas necessidades, sendo apresentado pelos professores Robert Kaplan e Potter, trouxe consigo a resolução de problemas evidenciados nos sistemas tradicionais.

Apesar de sua proposta de valor atraente, no entanto, o ABC não foi universalmente aceito. Em uma pesquisa anual da adoção de ferramentas de gestão, o ABC é classificado abaixo da média, com apenas 50 por cento de adoção. Algumas empresas não adotaram o ABC, ou abandonaram a ferramenta por causa da resistência comportamental e organizacional que acompanha qualquer nova ideia. Mas, grande parte da resistência à adoção e manutenção ABC era racional e justificada devido à complexidade de implantação e alto custo de manutenção (KAPLAN; ANDERSON, 2007b).

O ABC se torna um método caro para ser construído em razão da base de dados necessária para aplicação do sistema e, segundo os mesmos autores, complexo de sustentar e difícil de modificar. As pessoas também questionavam a exatidão das atribuições de custos com base em estimativas subjetivas dos indivíduos das percentagens de seu tempo gasto em várias atividades (DALCI; TANIS; KOSAN, 2010; DEMEERE; STOUTHUYSEN; ROODHOOFT, 2009; KAPLAN; ANDERSON, 2007a; TSE; GONG, 2009).

Cientes deste problema, em 2004, os pesquisadores Kaplan e Anderson sugerem uma nova metodologia para o ABC, que se chama *Time Driven ABC*, ele simplifica a metodologia do seu antecessor quando descarta o primeiro estágio do ABC e necessita estimar apenas dois parâmetros para sua operacionalização: o custo de fornecimento de recursos à determinada atividade e o tempo requerido para executá-la (EVERAERT; BRUGGEMAN, 2007).

Diante do exposto, o presente artigo se propõe a aplicar o *Time Driven ABC* em uma





empresa do ramo de prestação de serviços contábeis a fim de identificar dificuldades e/ou vantagens na implantação do método. Justifica-se a escolha da empresa por dois motivos: primeiro, conforme destacado por Portela (2008), pela importância econômica que o setor de serviços representa e, segundo, como é citado por Carvalho et al. (2008), o ramo de serviços contábeis também pode ser responsável pela correta tomada de decisão em outras empresas, visto o tipo de serviço que presta. Neste sentido, é importante a escolha de um modelo para a gestão dos custos que possa auxiliar no processo decisório.

Este trabalho está estruturado em cinco seções: a primeira apresenta a introdução ao assunto; na segunda, consta a revisão teórica onde são abordados os temas: serviços contábeis, gestão de custos e o método de custeio *Time Drive ABC*. Na terceira seção é explanada a metodologia adotada; enquanto que na quarta seção encontram-se expostos os resultados subdivididos em duas partes: (1) aplicação do método *Time Driven ABC*; e (2) determinação do gasto por cliente. Por fim, apresentam-se as considerações finais a partir do estudo realizado.

2. Revisão teórica

2.1. Serviços contábeis

A prestação de serviços pode ser definida como a realização de uma tarefa ou atividade contratada por terceiro. Para Kotler (2000, p. 448) serviço compreende “qualquer ato ou desempenho, essencialmente intangível, que uma parte pode oferecer a outra e que não resulta na propriedade de nada”.

No contexto econômico segundo Portela (2008) o setor de serviços representa mais de 60% do Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil e pode ser considerado fator de desenvolvimento econômico e de grande importância na geração de produto e trabalho. Além da importância econômica da área de prestação de serviços na qual é parte integrante, a empresa de serviços contábeis, ainda, caracteriza-se por fornecer informações relevantes a gestão de outras empresas. Scarpin et al. (2011) classificam a atividade como pertencente ao grupo de serviços informacionais com atividades de





serviços intensivos em conhecimento. Conhecimento este que pode auxiliar na gestão de outras empresas.

Carvalho et al. (2008, p. 120) declaram que “o profissional contábil tem a capacidade de oferecer serviços indispensáveis na administração e controle de qualquer tipo de empreendimento”. Faveri et al. (2014) explicam que esta capacidade de oferecer serviços administrativos também deve servir para as empresas que prestam serviços contábeis e de forma igual a qualquer outra empresa que necessita de planejamento, estratégias e competência por parte de sua gestão, a fim de manter-se no mercado com serviços de qualidade e assim enfrentar a concorrência.

Os serviços contábeis, como já citados, são de natureza informacionais, sendo que sua estrutura pode variar de acordo com as especificidades das empresas clientes, no entanto, Thomé (2001) descreve que as empresas contábeis são geralmente divididas nos departamentos de contábil, fiscal e legalização de empresas e que realizam os serviços de consultoria, assessoria, auditoria e perícia.

2.2. Gestão de custos

A necessidade na busca por informações e novos mercados impulsionam a competitividade entre as organizações, fazendo com que estas busquem modelos de gerenciamento que atendem da melhor maneira seus processos de tomada de decisões. Neste contexto, a gestão de custos apresenta uma metodologia de controle efetivo sobre os gastos, proporcionando vantagens na competição e na sobrevivência das empresas no mercado (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

Hamilton (2004) define gestão de custos como a atividade de estimativa, controle e análise de dados de custos com intuito de estabelecer um ciclo contínuo de informações. Hilton, Maher e Selto (2006) entendem a gestão de custos como uma filosofia (postura da análise e compreensão dos custos), uma atitude (reação sob a forma de atos perante determinados eventos) e um conjunto de técnicas (instrumentos, mecanismos ou meios) com a finalidade de estabelecer um maior valor a um menor custo. Em função das diferentes necessidades a contabilidade de custos vai adequar-se e se organizar em





sistemas de acumulação de dados, critérios de avaliação e, ainda, da forma de apropriação dos custos a seus portadores (LEONE; LEONE, 2010).

Motta e Escrivão Filho (2002) dividem o sistema de custos em três subsistemas, segundo os autores, os responsáveis por acumular e processar dados gerando as informações, são eles: método de custeio, sistema de custeio e sistema de identificação e acumulação de custos e argumentam que na escolha de um método os gestores devem considerar as suas características organizacionais e contextuais (fatores impessoais), entretanto, em pequenas empresas segundo pesquisa realizada pelos autores, os fatores pessoais também são considerados na opção do critério.

Os sistemas de acumulação dos custos, de acordo com Leone e Leone (2010), podem utilizar critérios ou métodos para o custeio, entre eles citam-se: o Critério por Absorção, Critério de Custo Direto (ou variável) e Critério de Custos ABC ou Custeio Baseado em Atividades. No próximo tópico trataremos da simplificação do método ABC, o Método *Time Driven ABC*.

2.3. *Time Driven ABC*

O sistema *Time Driven ABC* foi divulgado pelos professores Kaplan e Anderson em 2004, como forma de solucionar os problemas do ABC convencional, sendo uma simplificação do mesmo. Apesar do fato de que o primeiro termo *Time Driven ABC* surgiu em 2004, a ideia realmente se originou em 1997 (KAPLAN; ANDERSON, 2007b). Kaplan propôs um sistema de custo total construído com base em dois parâmetros:

- 1) A taxa de custo para a capacidade de fornecimento; e
- 2) A capacidade utilizada por cada transação.

A principal diferença entre o sistema ABC e o *Time Driven ABC* é que este não reconhece as atividades na primeira etapa, com isso, os custos não são apropriados para as atividades na primeira etapa. O início do método é estimar o custo de capacidade de fornecimento (DEMEERE; STOUTHUYSEN; ROODHOOFT, 2009).





III Simpósio de Engenharia de Produção

GESTÃO DE INFORMAÇÕES COMO APORTE DE COMPETITIVIDADE PARA ORGANIZAÇÕES PRODUTIVAS

Hoozée e Bruggeman (2010) estabelecem que o *Time Driven ABC* estima o uso de recursos por meio de equações de tempo para determinar o tempo necessário para realizar cada atividade. O primeiro parâmetro é calculado dividindo-se o custo total do departamento ou setor produtivo pela capacidade de trabalho ou produção do ambiente.

Custo total é definido como o custo de todos os recursos fornecidos a este departamento ou processo (recursos como pessoal, supervisão, equipamentos, tecnologia e infraestrutura). E capacidade de trabalho é definida como a quantidade de tempo que os funcionários trabalham sem tempo ocioso (KAPLAN; ANDERSON, 2007a).

Para obtenção da capacidade horas de trabalho são citadas duas formas: (1) a porcentagem da capacidade teórica: supondo que a capacidade prática é cerca de 80% para as pessoas (por causa de quebras, de chegada e partida, treinamento e reuniões), e 85% para máquinas (por causa de manutenção e reparo) da capacidade total teórica; e (2) calcular os valores reais ajustados para a empresa. O segundo número pode ser obtido por meio de entrevistas ou pela observação direta dos empregados na realização do trabalho, a precisão não é crítica, uma precisão aproximada é suficiente (KAPLAN; ANDERSON, 2007b).

O *Time Driven ABC* utiliza uma equação do tempo dispendido nas atividades para direcionar o custo das atividades aos bens e produtos. Ele determina que a duração de uma atividade não é constante e pode ser mensurada pelo tempo consumido na sua realização. Ele é representado como segue na Equação 1 (KAPLAN; ANDERSON, 2007b).

$$T = \beta_0 + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \beta_3 x_3 + \dots + \beta_i X_i + \dots + \beta_k X_k \quad (1)$$

Onde:

T = o tempo necessário para realizar uma tarefa;

β_0 = o tempo básico para realizar uma atividade;

β_i = o tempo estimado para a atividade periódica;





X_i = a quantidade de atividades incrementais; e
 k = o número de motoristas e de tempo levado em conta.

Kaplan e Anderson (2007b) informam que, uma vez estimado o tempo para a atividade e o custo unitário de cada grupo de recursos, são calculadas então o custo da atividade conforme a Equação 2.

$$\text{Custo individual da atividade} = t.j, k \times c_i \quad (2)$$

Onde:

t_j, k = o tempo consumido para a atividade; e
 c_i = o custo do tempo unitário.

Deste modo, a proposta do método de custeio *Time Driven ABC* é simplificar o processo de mensuração dos custos, mas, sem perder a essência do controle, inclusive, com a possibilidade de avaliar a ociosidade da produção.

3. Metodologia

A pesquisa classifica-se em relação aos fins como aplicada e quanto aos meios como participante. Vergara (2014) argumenta que o fim da pesquisa aplicada é a necessidade de resolução de um problema concreto, no presente trabalho o problema se apresenta na indagação: Quais serão as dificuldades e ou vantagens na aplicação do método *Time Driven ABC* para apuração dos custos, na prestação de serviços, realizada aos clientes da empresa ABC Contábil?

Salienta-se que, o presente trabalho foi realizado com os dados da empresa aqui identificada como “ABC Contábil”. A referida empresa atua há 10 anos no ramo de prestação de serviços contábeis na cidade de Santa Maria – RS. Para isso, conta com doze clientes atuantes em diversas áreas, com peculiaridades típicas de cada ramo de negócios, onde a prestação de serviços ofertada está diretamente ligada às características próprias de cada empresa.





III Simpósio de Engenharia de Produção

GESTÃO DE INFORMAÇÕES COMO APORTE DE COMPETITIVIDADE PARA ORGANIZAÇÕES PRODUTIVAS

Sendo assim, as entrevistas e coleta de dados ocorreram nos meses de dezembro 2014 e janeiro de 2015, utilizando dados contábeis do mês de outubro de 2014. Em seguida, foram realizadas reuniões com o gestor e os funcionários onde: (1) se dividiu a empresa em setores; (2) realizou-se a destinação dos recursos consumidos no referido mês em cada setor; (3) identificou-se as atividades realizadas; e (4) solicitou-se a equipe estimar para cada cliente, dentro do seu setor, o tempo dispensado para realização de cada tarefa durante um mês normal de produção. Estes dados foram registrados em planilhas do software Excel®.

Logo após coletadas as informações, iniciou-se a etapa de organização e cálculo segundo o método *Time Driven ABC*. A cada etapa buscou-se auxílio da equipe quanto às dificuldades encontradas, restrições e facilidades na aplicação e manutenção do método.

4. Resultados

4.1. Aplicação do método *Time Driven ABC*

A primeira tarefa foi à distribuição dos recursos entre os setores, onde, a Tabela 1 apresenta as rubricas e o valor dos recursos consumidos no mês de outubro de 2014, bem como o rateio do valor em cada setor com a identificação da base aplicada para distribuição.





III Simpósio de Engenharia de Produção

GESTÃO DE INFORMAÇÕES COMO APORTE DE COMPETITIVIDADE PARA ORGANIZAÇÕES PRODUTIVAS

Tabela 1 – Alocação das despesas nos setores

Aplicação Recurso	Valor	Setor Adm.	Setor Contábil	Setor Fiscal	Setor Pessoal	Base rateio
Água	R\$ 50,00	R\$ 12,50	R\$ 12,50	R\$ 12,50	R\$ 12,50	Nº pessoas
E. Elétrica	R\$ 210,00	R\$ 52,50	R\$ 52,50	R\$ 52,50	R\$ 52,50	Nº pessoas
Telefone	R\$ 350,00	R\$ 140,00	R\$ 35,00	R\$ 105,00	R\$ 70,00	% de ligações por setor - motivo
Tele moto	R\$ 300,00	R\$ 0,00	R\$ 60,00	R\$ 60,00	R\$ 180,00	% solicitações
Aluguel	R\$ 1.000,00	R\$ 200,00	R\$ 200,00	R\$ 300,00	R\$ 300,00	Espaço físico
Funcionário 1	R\$ 2.450,00			R\$ 2.450,00		Alocação direta
Funcionário 2	R\$ 2.550,00				R\$ 2.550,00	Alocação direta
Funcionário 3	R\$ 2.210,00		R\$ 2.210,00			Alocação direta
Pró-labore	R\$ 1.300,00	R\$ 1.300,00				Alocação direta
Material Expediente	R\$ 60,00	R\$ 5,00	R\$ 15,00	R\$ 15,00	R\$ 25,00	% uso folhas ofício
Lanches/ café	R\$ 150,00	R\$ 37,50	R\$ 37,50	R\$ 37,50	R\$ 37,50	Nº pessoas
Cursos e Treinamentos	R\$ 280,00			R\$ 120,00	R\$ 160,00	Assunto setor
Desp. Veículos	R\$ 230,00	R\$ 115,00	R\$ 23,00	R\$ 69,00	R\$ 23,00	% Principal motivo saída
Sistema Oper.	R\$ 570,00		R\$ 195,00	R\$ 180,00	R\$ 195,00	Valor franquia
Depreciação	R\$ 61,30	R\$ 13,90	R\$ 10,30	R\$ 15,60	R\$ 21,50	Alocação do bem
Total	R\$ 11.771,30	R\$ 1.876,40	R\$ 2.850,80	R\$ 3.417,10	R\$ 3.627,00	

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

Após ser determinado o valor consumido de recursos em cada setor, atribui-se a capacidade produtiva real, o cálculo realizado teve como referência o mês de outubro de 2014, obtendo-se como carga horária produtiva real 200 horas, porém, o método estabelece que seja utilizado 80% deste valor a capacidade produtiva corrente estimada passa a ser de 160 horas. O parâmetro 1 do método *Time Driven ABC* é apresentado na Tabela 2, dividindo-se o custo total pela capacidade produtiva corrente.





III Simpósio de Engenharia de Produção

GESTÃO DE INFORMAÇÕES COMO APORTE DE COMPETITIVIDADE PARA ORGANIZAÇÕES PRODUTIVAS

Tabela 2 – Cálculo do parâmetro 1 de cada setor

Setor	Recurso	Capacidade produtiva corrente	Parâmetro 1
Administrativo	R\$ 1.876,40	160 h	R\$ 11,73
Contábil	R\$ 2.850,80	160 h	R\$ 17,82
Fiscal	R\$ 3.417,10	160 h	R\$ 21,36
Pessoal	R\$ 3.627,00	160 h	R\$ 22,67

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

Para construção do parâmetro 2 é necessário identificar as atividades desenvolvidas em cada setor, onde o grau de segregação destas atividades deve seguir o bom senso e o custo benefício a que se propõe. A dificuldade encontrada neste momento é analisar as atividades e agregar de tal forma que se consiga estimar um tempo e que se possa compará-lo por atividade em cada cliente posteriormente.

Após terem sido identificadas as atividades, os responsáveis de cada setor, mensuraram e registraram em planilhas do *software* Excel[®] as equações de tempo dispensadas no desenvolvimento de cada atividade. A empresa 13 corresponde a própria empresa ABC Contábil, por entender que ela também consome recursos. A Tabela 3 apresenta as atividades e os tempos de cada cliente no mês outubro 2014 e suas respectivas atividades para o setor de registro contábil.





III Simpósio de Engenharia de Produção

GESTÃO DE INFORMAÇÕES COMO APORTE DE COMPETITIVIDADE PARA ORGANIZAÇÕES PRODUTIVAS

Tabela 3 – Determinação dos custos das atividades e clientes do setor contábil

Ciente	Ativ. 1	Ativ. 2	Ativ. 3	Ativ. 4	Ativ. 5	Ativ. 6	Soma h.	Custo Cliente *
1	00:30:00	00:40:00	00:00:00	00:30:00	00:10:00	01:30:00	03:20:00	R\$ 59,40
2	01:30:00	00:30:00	00:00:00	01:00:00	00:30:00	01:00:00	04:30:00	R\$ 80,19
3	00:30:00	02:00:00	00:50:00	01:15:00	00:30:00	00:30:00	05:35:00	R\$ 99,50
4	00:40:00	00:30:00	00:40:00	01:40:00	00:30:00	00:00:00	04:00:00	R\$ 71,28
5	01:30:00	00:50:00	00:50:00	00:40:00	00:30:00	00:40:00	05:00:00	R\$ 89,10
6	07:00:00	03:30:00	04:00:00	03:30:00	01:30:00	00:00:00	19:30:00	R\$ 347,49
7	03:00:00	03:30:00	04:00:00	02:00:00	00:30:00	01:00:00	14:00:00	R\$ 249,48
8	01:00:00	00:30:00	00:00:00	01:00:00	00:30:00	02:00:00	05:00:00	R\$ 89,10
9	05:00:00	08:00:00	04:00:00	02:00:00	02:00:00	02:00:00	23:00:00	R\$ 409,86
10	03:00:00	03:30:00	04:00:00	04:00:00	00:30:00	01:00:00	16:00:00	R\$ 285,12
11	04:00:00	02:20:00	00:00:00	06:00:00	01:00:00	01:30:00	14:50:00	R\$ 264,33
12	02:00:00	01:00:00	01:00:00	02:00:00	00:30:00	01:00:00	07:30:00	R\$ 133,65
13	01:00:00	00:30:00	00:20:00	00:30:00	00:30:00	02:00:00	04:50:00	R\$ 86,13
Total	30:40:00	27:20:00	19:40:00	26:05:00	09:10:00	14:10:00	127:05:00	R\$ 2.264,63
Custo Atividade*	R\$ 546,54	R\$ 486,84	R\$ 350,34	R\$ 464,75	R\$ 163,23	R\$ 252,33	R\$ 2.264,03	

* Soma carga horária multiplicada pelo Parâmetro 1 = R\$ 17,82

Legenda:

Ativ. 1 - Separação documentos e registro documentos e provisões
Ativ. 2 - Registro e conciliação bancária
Ativ. 3 - Conciliação fornecedores/clientes
Ativ. 4 - Conciliação demais contas
Ativ. 5 - Apresentação balancete e ajustes
Ativ. 6 - Atendimento cliente
Ativ. 7 - Atividades eventuais

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

É possível indentificar o custo por cliente e por atividade desenvolvida no setor contábil queil engloba além das atividades mencionadas na Tabela 3, também atividades relacionadas com a legalização ou alteração cadastral das empresas, neste mês em que a pesquisa foi aplicada não houve a prestação deste serviço, no entanto, podem ser incluído nos demais meses como Ativ. 7 - Atividades eventuais, demonstrando assim, a flexibilidade do método *Time Driven ABC*. O valor total dos recursos consumido pelo setor é R\$ 2.264,03. A seguir, é apresentada a Tabela 4, que evidencia os tempos do setor fiscal.





III Simpósio de Engenharia de Produção

GESTÃO DE INFORMAÇÕES COMO APORTE DE COMPETITIVIDADE PARA ORGANIZAÇÕES PRODUTIVAS

Tabela 4 – Determinação dos custos das atividades e clientes do setor fiscal

Clientes	Ativ. 1	Ativ. 2	Ativ. 3	Ativ. 4	Ativ. 5	Ativ. 6	Soma	*Custo Cliente
1	00:30:00	00:20:00	02:00:00	00:10:00	00:05:00	00:30:00	03:35:00	R\$ 76,54
2	01:20:00	00:30:00	01:30:00	00:10:00	00:05:00	01:00:00	04:35:00	R\$ 97,90
3	01:30:00	00:40:00	00:30:00	00:10:00	00:05:00	02:30:00	05:25:00	R\$ 115,70
4	00:40:00	00:20:00	00:25:00	00:10:00	00:05:00	02:00:00	03:40:00	R\$ 78,32
5	00:10:00	00:15:00	00:30:00	00:05:00	00:05:00	01:00:00	02:05:00	R\$ 44,50
6	14:00:00	06:00:00	01:00:00	00:10:00	00:15:00	03:00:00	24:25:00	R\$ 521,54
7	00:15:00	00:20:00	00:20:00	00:05:00	00:05:00	01:00:00	02:05:00	R\$ 44,50
8	00:20:00	00:15:00	00:35:00	00:05:00	00:05:00	01:30:00	02:50:00	R\$ 60,52
9	24:00:00	04:00:00	01:00:00	00:10:00	00:15:00	04:00:00	33:25:00	R\$ 713,78
10	03:00:00	01:30:00	00:40:00	00:10:00	00:10:00	03:30:00	09:00:00	R\$ 192,24
11	02:20:00	01:00:00	00:30:00	00:10:00	00:10:00	02:00:00	06:10:00	R\$ 131,72
12	00:30:00	00:40:00	00:45:00	00:10:00	00:10:00	01:00:00	03:15:00	R\$ 69,42
13	00:20:00	00:20:00	00:30:00	00:05:00	00:05:00	01:00:00	02:20:00	R\$ 49,84
Total	48:55:00	16:10:00	10:15:00	01:50:00	01:40:00	24:00:00	102:50:00	2.196,52
* Custo Ativ	1.044,86	345,32	218,94	39,16	35,6	512,64	2.196,52	
* Soma carga horária multiplicado parâmetro 1 = R\$ 21,36								

Legenda: Ativ. 1 - Registro documentos fiscais (entrada, saídas, serviços)
Ativ. 2 - Apuração impostos e conferência
Ativ. 3 - Envio declarações fiscais
Ativ. 4 - Emissão guias e envio clientes
Ativ. 5 - Arquivamento documentos fiscais
Ativ. 6 - Atendimento cliente

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

No setor fiscal, assim como no setor contábil, são apresentados os custos por cliente e por atividade desenvolvida. O valor consumido pelo setor para realização das atividades do mês é de R\$ 2.196,52. Segue na Tabela 5 as equações de tempo de cada atividade e o custo cliente e custo por atividade das atividades desenvolvidas no setor de folha de pagamento.





III Simpósio de Engenharia de Produção

GESTÃO DE INFORMAÇÕES COMO APORTE DE COMPETITIVIDADE PARA ORGANIZAÇÕES PRODUTIVAS

Tabela 5 – Determinação dos custos das atividades e clientes do setor folha

Cliente	Ativ. 1	Ativ. 2	Ativ. 3	Ativ. 4	Ativ. 5	Ativ. 6	Soma	*Custo Cliente
1	0:10:00	0:00:00	0:25:00	0:10:00	0:20:00	0:00:00	1:05:00	R\$ 24,56
2	0:10:00	0:00:00	0:30:00	0:05:00	0:20:00	0:20:00	1:25:00	R\$ 32,12
3	0:10:00	0:10:00	0:45:00	0:10:00	0:30:00	0:40:00	2:25:00	R\$ 54,79
4	0:10:00	0:30:00	2:30:00	0:10:00	0:30:00	1:00:00	4:50:00	R\$ 109,57
5	0:10:00	0:20:00	1:40:00	0:10:00	0:40:00	1:30:00	4:30:00	R\$ 102,02
6	0:20:00	0:40:00	2:30:00	0:20:00	0:50:00	6:00:00	10:40:00	R\$ 241,81
7	0:00:00	0:00:00	0:25:00	0:05:00	0:20:00	0:10:00	1:00:00	R\$ 22,67
8	0:10:00	0:00:00	0:30:00	0:10:00	0:20:00	0:15:00	1:25:00	R\$ 32,12
9	0:30:00	0:40:00	5:30:00	0:45:00	0:50:00	12:00:00	20:15:00	R\$ 459,07
10	0:10:00	0:50:00	3:30:00	0:10:00	0:50:00	8:00:00	13:30:00	R\$ 306,05
11	0:10:00	0:20:00	0:50:00	0:10:00	0:30:00	2:00:00	4:00:00	R\$ 90,68
12	0:10:00	0:10:00	0:30:00	0:05:00	0:40:00	2:30:00	4:05:00	R\$ 92,57
13	0:00:00	0:00:00	0:20:00	0:05:00	0:20:00	0:30:00	1:15:00	R\$ 28,34
Total	2:20:00	3:40:00	19:55:00	2:35:00	7:00:00	34:55:00	70:25:00	R\$ 1.596,34

* Custo

Atividades R\$52,90 R\$ 83,12 R\$ 451,51 R\$ 58,56 R\$ 158,69 R\$ 791,56 **R\$1.596,34**

* Soma carga horária multiplicado parâmetro 1 R\$ 22,67

Legenda: Ativ. 1 - Solicitar informações para lançamento folha
Ativ. 2 - Lançamento das alterações (horas, admissões e demissões)
Ativ. 3 - Apuração folha e conferência
Ativ. 4 - Emissão guias e recibos
Ativ. 5 - Declarações sociais
Ativ. 6 - Atendimento clientes (inclusive demissões e admissões)

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

O setor de folha de pagamento consumiu no mês de outubro de 2014 um total de R\$ 1.596,34 para o desenvolvimento das atividades mencionadas na Tabela 5. Representa-se na Tabela 6 o setor administrativo revelando o custo por cliente e por atividades deste setor.





III Simpósio de Engenharia de Produção

GESTÃO DE INFORMAÇÕES COMO APORTE DE COMPETITIVIDADE PARA ORGANIZAÇÕES PRODUTIVAS

Tabela 6 – Determinação dos custos das atividades e clientes do setor administrativo

Clientes	Ativ. 1	Ativ. 2	Ativ. 3	Ativ. 4	Ativ. 5	Soma	*Custo Cliente
1	00:30:00	00:05:00	00:20:00	00:10:00	00:30:00	01:35:00	R\$ 18,57
2	02:00:00	00:05:00	00:20:00	00:10:00	00:10:00	02:45:00	R\$ 32,26
3	04:00:00	00:05:00	00:20:00	00:10:00	02:00:00	06:35:00	R\$ 77,22
4	06:00:00	00:05:00	00:20:00	00:10:00	00:10:00	06:45:00	R\$ 79,18
5	04:00:00	00:05:00	00:20:00	00:10:00	00:10:00	04:45:00	R\$ 55,72
6	08:00:00	00:05:00	00:20:00	00:10:00	03:00:00	11:35:00	R\$ 135,87
7	02:00:00	00:05:00	00:20:00	00:10:00	00:10:00	02:45:00	R\$ 32,26
8	04:00:00	00:05:00	00:20:00	00:10:00	00:10:00	04:45:00	R\$ 55,72
9	08:00:00	00:05:00	00:20:00	00:10:00	04:00:00	12:35:00	R\$ 147,60
10	06:00:00	00:05:00	00:20:00	00:10:00	00:10:00	06:45:00	R\$ 79,18
11	04:00:00	00:05:00	00:20:00	00:10:00	06:00:00	10:35:00	R\$ 124,14
12	08:00:00	00:05:00	00:20:00	00:10:00	00:10:00	08:45:00	R\$ 102,64
13	01:00:00	00:05:00	00:20:00	00:10:00	00:10:00	01:45:00	R\$ 20,53
Total	57:30:00	01:05:00	04:20:00	02:10:00	16:50:00	81:55:00	R\$ 960,88

*Soma carga horária multiplicado parâmetro 1 R\$ 11,73

Legenda:

Ativ. 1 - Atendimento cliente

Ativ. 2 - Envio cobrança honorários

Ativ. 3 - Pagamentos fornecedores

Ativ. 4 - Compra insumos

Ativ. 5 - Orientação aos setores

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

O setor administrativo consumiu R\$ 960,88 para realizar as atividades mencionadas na Tabela 6 nos treze clientes mencionados. Agora que possuímos os resultados de cada setor pode-se determinar o valor gasto em recursos para cada cliente.

4.2. Determinação do gasto por cliente

Para determinar o custo por cliente somam-se os valores de custo encontrados em cada setor. A Tabela 7 demonstra o cálculo encontrado em cada cliente da empresa ABC contábil.





III Simpósio de Engenharia de Produção

GESTÃO DE INFORMAÇÕES COMO APORTE DE COMPETITIVIDADE PARA ORGANIZAÇÕES PRODUTIVAS

Tabela 7 – Custo setor e cliente

	Contábil	Fiscal	Folha	Adm.	Total
1	R\$ 59,40	R\$ 76,54	R\$ 24,56	R\$ 18,57	R\$ 179,07
2	R\$ 80,19	R\$ 97,90	R\$ 32,12	R\$ 32,26	R\$ 242,46
3	R\$ 99,50	R\$ 115,70	R\$ 54,79	R\$ 77,22	R\$ 347,20
4	R\$ 71,28	R\$ 78,32	R\$ 109,57	R\$ 79,18	R\$ 338,35
5	R\$ 89,10	R\$ 44,50	R\$ 102,02	R\$ 55,72	R\$ 291,33
6	R\$ 347,49	R\$ 521,54	R\$ 241,81	R\$ 135,87	R\$ 1.246,71
7	R\$ 249,48	R\$ 44,50	R\$ 22,67	R\$ 32,26	R\$ 348,91
8	R\$ 89,10	R\$ 60,52	R\$ 32,12	R\$ 55,72	R\$ 237,45
9	R\$ 409,86	R\$ 713,78	R\$ 459,07	R\$ 147,60	R\$ 1.730,31
10	R\$ 285,12	R\$ 192,24	R\$ 306,05	R\$ 79,18	R\$ 862,58
11	R\$ 264,33	R\$ 131,72	R\$ 90,68	R\$ 124,14	R\$ 610,87
12	R\$ 133,65	R\$ 69,42	R\$ 92,57	R\$ 102,64	R\$ 398,28
13	R\$ 86,13	R\$ 49,84	R\$ 28,34	R\$ 20,53	R\$ 184,83
	R\$ 2.264,63	R\$ 2.196,52	R\$ 1.596,34	R\$ 960,88	R\$ 7.018,37

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

A coluna “Total” identifica com base no método *Time Driven ABC* o valor de recursos gastos para realizar a prestação de serviços a cada cliente. Deste modo, identifica-se que o valor do mês gasto na prestação de serviços foi de R\$ 7.018,37, cerca de 60% do valor aplicado que foi de R\$ 11.771,30.

5. Considerações finais

Este trabalho aplicou o método *Time Driven ABC* em uma empresa de serviços contábeis determinando o custo por atividades e por cliente em cada um dos seus quatro setores, em seguida, foram coletados os dados dos gastos de cada setor e identificado o tempo de produção referencial. Desta forma, é possível se chegar ao 1º parâmetro estabelecido pelo sistema.

O segundo passo, refere-se à separação das atividades realizadas e a estimativa de tempo para cada uma delas, essa fase foi considerada a mais complexa em função da incoerência das atividades desenvolvidas na empresa ABC Contábil. Assim, a segregação das atividades foi a menor possível para que se pudessem mensurar os





III Simpósio de Engenharia de Produção

GESTÃO DE INFORMAÇÕES COMO APORTE DE COMPETITIVIDADE PARA ORGANIZAÇÕES PRODUTIVAS

tempos de forma mais “justa” por setor. A flexibilidade do método podendo criar, ampliar ou reduzir as atividades por cliente sem prejuízo dos resultados possibilita a adequação conforme a necessidade da empresa.

Em relação à desvantagem é típica das mudanças de mercado, sendo que não é possível tomar decisões baseado apenas nos gastos consumidos, e no setor contábil podem ser citados aspectos da própria responsabilidade nas informações prestadas ao fisco, que estão diretamente ligados ao faturamento ou lucro da empresa sem relação com o tempo de produção da informação. Outro aspecto é o próprio conhecimento, a complexa mensuração de quanto cria valor para o cliente. Portanto, considera-se que o método é eficiente no seu propósito e pode trazer vantagem competitiva para a empresa.

Sendo assim, ao findar este estudo sugere-se a aplicação do método em outras empresas, em especial, aos escritórios de contabilidade a fim de se comparar os resultados deste trabalho e ampliar a discussão a respeito do custo do serviço prestado. Também é válida a aplicação de outros métodos de mensuração dos custos no intuito de verificar o que pode ser mais útil ao setor de serviços, onde as atividades podem ser ditas incoerentes.

REFERÊNCIAS

CARVALHO, José Ribamar Marques de; ALMEIDA, Karla Katiuscia Nóbrega de; SILVA, José Alexandre Abrantes; NÓBREGA, Danuza Marques da. Requisitos de qualidade em serviços contábeis no setor de comércio. **Revista UnB Contábil**, Brasília, v. 11, n. 2, p. 117-133, jan./dez. 2008.

DALCI, Ilhan; TANIS, Veyis; KOSAN, Levent Customer profitability analysis with time-driven activity-based costing: a case study in a hotel. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, Reino Unido, v. 22, n. 5, p. 609-637, 2010.

DEMEERE, Natalie; STOUTHUYSEN, Kristof; ROODHOOFT, Filip Time-driven activity-based costing in an outpatient clinic environment: Development, relevance and managerial impact. **Journal Health Policy**, Alemanha, v. 92, p. 296-304, 2009.

EVERAERT, Patricia; BRUGGEMAN, Werner Time Driven Activity Based Costing: exploring the underlying model. **Cost Management**, v. 21, n. 2, p. 16-20, mar./abr. 2007.





III Simpósio de Engenharia de Produção

GESTÃO DE INFORMAÇÕES COMO APORTE DE COMPETITIVIDADE PARA ORGANIZAÇÕES PRODUTIVAS

FAVERI, Dinorá Baldo; CUNHA, Paulo Roberto; SANTOS, Vanderlei; LEANDRO, Deivison Anselmo Relação do ciclo de vida organizacional com o planejamento: um estudo com empresas prestadoras de serviços contábeis do estado de Santa Catarina. **Brasília**, v. 8, n. 4, p. 382-402, out./dez. 2014.

HAMILTON, Allen C. **Cost management**: AACE International Transactions. Morgantown: CSC12, p. 1-12, 2004.

HILTON, Ronald; MAHER, Michael W.; SELTO, Frank **Cost management**: strategies for business decisions. Boston: MC Graw-Hill, 2006.

HOOZÉE, Sophie; BRUGGEMAN, Werne Identifying operational improvements during the design process of a Time-driven ABC System: the role of collective worker participation and leadership style. **Management Accounting Research**, Reino Unido v. 21, p. 185-198, 2010.

HOOZÉE, Sophie; VERMEIRE, L.; BRUGGEMAN, Werne A risk analysis approach for Time Equation-based Costing. **Faculty of Economics and Business Administration**, Bélgica, n. 556, p. 47, 2009.

KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, Steven R. The innovation of Time-Driven Activity-based Costing. **Journal of Cost Management**, USA. v. 21, p. 5-15, 2007a.

_____; _____. **Time-Driven Activity-Based Costing**: a simpler and more powerful path to higher profits. USA: Harvard Business School Press, 2007b.

KOTLER, Philip. **Administração de marketing**. São Paulo: Prentice Hall, 2000.

LEONE, George S. G.; LEONE, Rodrigo José Guerra **Curso de contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MOTTA, Flávia Gutierrez; ESCRIVÃO FILHO, Edmundo Fatores influentes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas: estudo multicase. **Revista Produção & Produto**, v. 6, n.1, p. 33-45, fev. 2002.

PORTELA, Fernanda A Contribuição do setor de serviços ao produto interno bruto brasileiro. **Trabalho de Conclusão de Curso** (Graduação em Ciências Econômicas) – Faculdade de Economia Fundação Armando Alves Pentead, São Paulo, 2008.

SCARPIN, Márcia Regina Santiago; MONDINI, Luís Cesar; NEUMANN, Mariana; NETTO MACHADO, Denise Dal Prá Desenvolvimento de um ambiente propício para inovação no setor de serviços: uma análise em empresas de serviços contábeis do Vale do Itajaí- SC. **Revista de Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto, v. 5, n. 13, p. 91-108, set./dez. 2011.





III Simpósio de Engenharia de Produção

GESTÃO DE INFORMAÇÕES COMO APORTE DE COMPETITIVIDADE PARA ORGANIZAÇÕES PRODUTIVAS

SHANK, Jonh K.; GOVINDARAJAN, Viajay **A revolução dos custos**: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentes e competitivos. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

THOMÉ, Irineu **Empresas de serviços contábeis**: estrutura e funcionamento. São Paulo: Atlas, 2001.

TSE, Michael S. C.; GONG, Maleen Z. Recognition of idle resources in time-driven activity based costing and resource consumption accounting models. **Journal of Applied Management Accounting Research**, Reino Unido, n. 7, v. 2, p. 41-54, 2009.

VERGARA, Sylvia Constant **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

