

O modelo de custeio baseado em atividades (ABC) em uma empresa prestadora de serviços

Lucas Facciuto Roschel (UFSC) - lucas_roschel@hotmail.com

Flávia Renata de Souza (UFSC) - flarenatasouza@hotmail.com

Resumo:

É comum que as empresas não possuam o conhecimento de seus custos. Neste contexto, por meio de um estudo de caso em uma empresa de aluguel de materiais para festas, o artigo objetiva estruturar os custos da empresa com a aplicação do modelo de custeio baseado em atividades (ABC). Trata-se de uma pesquisa aplicada, com abordagem do problema qualitativa e quantitativa, onde os objetivos específicos visam resultados descritivos e exploratórios. A coleta dos dados é realizada mediante consulta com os proprietários e visitas para observação in loco. A elaboração do modelo de custeio se inicia com o levantamento do processo produtivo por meio de um fluxograma, que permite identificar as atividades desempenhadas por cada departamento da empresa. Os recursos utilizados na prestação dos serviços são obtidos das demonstrações contábeis referentes ao exercício social de 2011. Ao fim, são identificados 7 direcionadores de atividades que possibilitam identificar o custo dos objetos de custeio. Por meio da aplicação do modelo de custeio, pode-se concluir que o custo de cada encomenda realizada durante o ano de 2011 é de R\$393,20.

Palavras-chave: *Contabilidade de custos. Custeio baseado em atividades. Prestação de serviços.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

O modelo de custeio baseado em atividades (ABC) em uma empresa prestadora de serviços

Resumo

É comum que as empresas não possuam o conhecimento de seus custos. Neste contexto, por meio de um estudo de caso em uma empresa de aluguel de materiais para festas, o artigo objetiva estruturar os custos da empresa com a aplicação do modelo de custeio baseado em atividades (ABC). Trata-se de uma pesquisa aplicada, com abordagem do problema qualitativa e quantitativa, onde os objetivos específicos visam resultados descritivos e exploratórios. A coleta dos dados é realizada mediante consulta com os proprietários e visitas para observação *in loco*. A elaboração do modelo de custeio se inicia com o levantamento do processo produtivo por meio de um fluxograma, que permite identificar as atividades desempenhadas por cada departamento da empresa. Os recursos utilizados na prestação dos serviços são obtidos das demonstrações contábeis referentes ao exercício social de 2011. Ao fim, são identificados 7 direcionadores de atividades que possibilitam identificar o custo dos objetos de custeio. Por meio da aplicação do modelo de custeio, pode-se concluir que o custo de cada encomenda realizada durante o ano de 2011 é de R\$393,20.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Custeio baseado em atividades. Prestação de serviços.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

Há muito que se discute sobre a contabilidade de custos em empresas prestadoras de serviços, devido ao fato de que as mesmas são caracterizadas por vender um serviço, ou seja, um produto não físico. Desta forma, Junior, Souza e Coelho (2005) afirmam que sob tais circunstâncias apresentadas em uma empresa prestadora de serviços, a estruturação dos custos é algo mais complexo se comparado às empresas do setor industrial. Outra importante situação também levantada pelos autores é de que a questão “meu negócio é realmente lucrativo?” não deve ser a única dúvida levada em consideração para uma empresa. É necessário compreender que, mesmo se a empresa gerar um lucro, os seus processos ainda podem ser melhorados ou aperfeiçoados, e ainda que o resultado de lucro exista, algum setor dentro da empresa pode gerar prejuízo.

Para solucionar os problemas existentes na mensuração dos custos dentro das instituições e também auxiliar na melhoria de seus processos, a Contabilidade de Custos utiliza instrumentos denominados de modelos de custeio. De acordo com Munaretto e Diedrich (2007) com os modelos de custeio a empresa pode encontrar o valor de seu custo de produção. Os autores ainda destacam que cada sistema de custeio possui características distintas, onde os resultados apresentados podem ser diferentes em cada situação. Desta forma, cabe a cada empresa por meio do gestor de custos, definir qual sistema de custeio deve ser utilizado, a fim de se obter os resultados de acordo com as necessidades da empresa.

Elias et al. (2009) ressaltam que quanto mais se busca a fidelidade do modelo de custeio com relação ao processo produtivo, maior será a chance da empresa obter informações de boa qualidade. Os modelos de custeio objetivam determinar o custo unitário de cada produto produzido ou serviço realizado de cada instituição. Dentre os diversos tipos,

conforme Morgan e Rosa (2006) os modelos de custeio que mais tem se destacado são: custeio por absorção, custeio baseado em atividades (ABC) e o custeio variável.

Mauad e Pamplona (2002) conceituam empresas prestadoras de serviços como todas aquelas que não possuem atividades econômicas voltadas para um produto físico. Para Diehl e Souza (2008) a utilização do modelo de custeio ABC é recomendada para organizações que tenham significativas diversidades na linha dos produtos e/ou, um grande valor de custos indiretos, fatos que são muito comuns nas empresas prestadoras de serviços. Desta forma, o modelo de custeio utilizado neste trabalho é o custeio baseado em atividades (ABC).

De acordo com Souza et al. (2009) o ABC é capaz de identificar as atividades como meio de alocação mais eficiente dos custos dos produtos ou qualquer outro objeto de custo. Em comparação com outros métodos de custeio, para Cogan (2006) o ABC foca os recursos e as atividades como geradores de custos, já os modelos de custeio tradicionais focam os produtos como geradores de custos.

O tema desta pesquisa é a contabilidade de custos e o ABC no setor de prestação de serviços. Atualmente, muitas empresas atuam sem ter o conhecimento de seus custos. De acordo com Elias et al. (2009) o conhecimento dos custos é fundamental para se conduzir os negócios em um ambiente tão competitivo como é o cenário atual.

Perante tal situação, este estudo se realiza em uma empresa prestadora de serviços que aluga materiais para festas e eventos que possui uma grande diversidade de atividades desempenhadas em seu processo produtivo, o que traz complexidade à mensuração de seus custos. Logo, o não conhecimento de seus custos é caracterizado como problema de pesquisa, tanto em termos práticos, pela aplicação do ABC à prestação de serviços, quanto em termos teóricos pelo desenvolvimento teórico da área de custos.

Com a finalidade de solucionar o problema de pesquisa, o objetivo geral deste trabalho é aplicar o modelo de custeio baseado em atividades (ABC) em uma empresa de aluguel de materiais para festas e eventos. Para alcançar tal objetivo, em termos específicos, pretende-se: (a) Descrever o processo produtivo; (b) Levantar as informações financeiras relativas aos custos; e (c) Aplicar o modelo de custeio.

Ao realizar a análise de artigos publicados entre os treze periódicos vinculados aos Programas de Pós-Graduação recomendados pela Capes em Ciências Contábeis em nível de Mestrado ou Doutorado, que estão relacionados ao tema do presente estudo, constata-se que poucos apresentam similaridades com o foco do presente estudo. Assim, esta pesquisa se justifica, em especial, ao foco dado a um ramo do setor prestador de serviços pouco explorado cientificamente, onde busca-se a estruturação e aplicação do modelo ABC no ramo de aluguéis de equipamentos, neste caso, no aluguel de equipamentos para festas.

2 Referencial Teórico

Para a orientação deste estudo e no intuito de auxiliar a compreensão dos resultados obtidos, o referencial teórico do trabalho aborda conceitos e assuntos pertinentes acerca de empresas prestadoras de serviços, modelos de custeio, custeio baseado em atividades (ABC) e aplicações similares do ABC.

2.1 Empresas Prestadoras de Serviços

O setor prestador de serviços tem apresentado nos últimos anos um grande destaque na economia mundial. Riccio, Robles Junior e Gouveia (1997) comentam que em muitos países, a maior parte do Produto Interno Bruto (PIB) é representada pelas empresas de serviços. Os mesmos autores também ressaltam que esta área é a que mais cresce com o passar dos anos, e que a tendência é de contínuo crescimento.

Para compreender a importância das empresas prestadoras de serviços e visualizar porque deste setor detém um grande destaque na economia mundial, Morgan e Rosa (2006)

afirmam que a prestação de um serviço pode ser vista como um modo de tornar viáveis as atividades de outros setores. Desta forma, o setor de serviços tem um papel fundamental até mesmo dentro da indústria, onde pode atuar como peça-chave para a realização das atividades da mesma.

Quanto ao conceito de prestação de serviços, de acordo com Mauad e Pamplona (2002) pode-se compreender que são consideradas empresas prestadoras de serviços todas aquelas que não possuem atividades econômicas voltadas para um produto físico. Portanto, conforme Morgan e Rosa (2006) a principal característica das empresas prestadoras de serviços, são que estas não possuem estoques, pois, nestas empresas os produtos são criados e consumidos ao mesmo tempo, e por isso não podem ser estocados.

Quanto à relação com clientes, Riccio, Robles Junior e Gouveia (1997) descrevem que no setor de prestação de serviços são os clientes que orientam o sentido e a direção dos processos da empresa. Logo, deve ser uma preocupação constante das prestadoras de serviços buscarem o atendimento com precisão das necessidades dos clientes.

No que tange aos aspectos gerenciais, Mauad e Pamplona (2002) afirmam que existem muitas diferenças entre gerir serviços e gerir uma produção de bens. Contudo, segundo estes autores, para gerir serviços, primeiramente é mais importante saber o que caracteriza um serviço do que compreender quais são tais diferenças. Uma das características de um serviço é a intangibilidade. Fitzsimmons e Fitzsimmons (2000) comentam que os produtos são considerados objetos concretos, já os serviços são vistos como abstratos.

2.2 Modelos de Custeio

A contabilidade de custos utiliza os modelos de custeio para realizar a apropriação dos custos diretos e indiretos aos produtos. De acordo com Beulke e Bertó (2000) um modelo de custeio consiste em um conjunto de procedimentos adotados por uma empresa com o objetivo de calcular algo, nesse caso, bens e serviços processados. Martins (2008) comenta que é possível definir a palavra custeio como método de apropriação de custos.

Conforme Munaretto e Diedrich (2007) os modelos de custeio possibilitam mensurar o valor do custo da produção. Estes autores também afirmam que cada modelo de custeio apresenta características próprias, o que possibilita, em cada situação, apresentar resultados diferentes. Portanto, o gestor de custos torna-se o responsável por decidir qual sistema de custeio deve ser adotado, de forma que melhor se adapte às necessidades da empresa.

Queiroz, Costa e Gomes (2004) comentam que é papel da administração de qualquer empresa, seja ela industrial ou de serviços, definir qual o modelo de custeio que melhor identifique os custos do processo empresarial, para que sejam mensurados com o intuito de produzir informações estratégicas para o processo de tomada de decisão.

Para Elias et al. (2009) quanto mais se buscar a fidelidade do modelo de custeio com relação ao processo produtivo, maior será a chance da empresa obter informações de boa qualidade. Quanto ao objetivo, os modelos de custeio buscam determinar o custo unitário de cada produto produzido ou serviço realizado pela instituição.

Na pesquisa de Morgan e Rosa (2006) encontra-se que os modelos de custeio que mais se destacam são: custeio por absorção, custeio baseado em atividades (ABC) e o custeio variável. Elias et al (2009) ratificam esta afirmação em sua pesquisa onde comentam que estes três modelos são os mais utilizados e que mais ganharam importância nos últimos anos.

De acordo com Beuren e Schlindwein (2008) o custeio clássico por absorção é o mais utilizado, inclusive como único modelo de custeio das instituições. No entanto, Borgert e Pasold (2004) descrevem que, dentre os modelos de custeio, não há um que seja passível de utilização integral e única. Desta forma, dois ou mais modelos podem ser aplicados ao mesmo tempo em uma instituição de maneira que possam auxiliar na melhora dos processos administrativos e tomada de decisões.

2.3 Custeio Baseado em Atividades – ABC

De acordo com Macohon e Beuren (2009) o modelo de Custeio Baseado em Atividades (ABC) surge sob a influência de um cenário onde a competitividade e as tecnologias crescem com muita velocidade e, juntamente a isto, nasce também uma nova visão de gestão de negócios.

Bezerra et al. (2007) comentam que o ABC emergiu sob o condição de que são as atividades que consomem os recursos disponíveis e que, ao serem executadas, dão origem aos produtos. Desta forma, é possível concluir que obter o conhecimento de quanto custa um produto é também conhecer qual é o custo da estrutura de atividades que esse produto utiliza.

Em comparação com outros modelos de custeio, Cogan (2006) relata que o ABC foca os recursos e as atividades como geradores de custos, já os modelos de custeio tradicionais focam os produtos como geradores de custos. Desta forma, como colocam Souza *et al* (2009) o ABC é um modelo que permite a identificação das atividades como meio para alocar de forma mais eficiente os custos de produtos ou qualquer outro objeto de custo. Diehl e Souza (2008) também apresentam mais uma diferença entre o ABC e os outros modelos, o ABC busca identificar por meio do rastreamento a causa dos custos, a fim de alocar os mesmos aos objetos, enquanto os modelos ditos tradicionais o fazem por rateio.

Munaretto e Diedrich (2007) definem que o modelo ABC é o que se baseia no planejamento, execução e mensuração do custo das atividades. Para estes autores, o ABC permite à organização obter o conhecimento dos custos e despesas que são consumidos pelas atividades executadas, utilizando direcionadores de recursos e direcionadores de atividades para a alocação dos custos às atividades e logo após, aos produtos.

Sabadin, Grunow e Fernandes (2005) relatam que o custeio ABC é constituído, principalmente, por centros de atividades, para os quais os recursos são direcionados, e, em seguida, aos produtos, considerados os objetos de custo.

Sobre os benefícios do ABC, para Hausmann e Grieshaber (2009) atualmente há uma necessidade de ferramentas que tragam informações detalhadas dos recursos necessários para a realização de produtos ou serviços, de maneira que possam auxiliar os administradores na tomada de decisões visando a maximização da rentabilidade de suas empresas. Desta forma, o ABC se apresenta de forma interessante ao administrador, pois possibilita a visualização dos custos por meio da análise das atividades que são executadas dentro da empresa e quais são as suas relações com os custos, o que gera uma informação com muito mais qualidade.

Martins (2008) coloca que o ABC é mais uma ferramenta de gestão de custos do que propriamente um modelo custeio de produtos. O autor também afirma que “com base no ABC tem-se a possibilidade de uma alocação mais racional de muitos custos e despesas a todos os produtos”.

Pelo fato de o presente estudo ter foco no setor prestador de serviços, conforme Diehl e Souza (2008) a utilização do ABC é recomendada para organizações que tenham significativas diversidades na linha dos produtos e/ou, um grande valor de custos indiretos, fato que é comum em empresas prestadoras de serviços. Assim, ao ser aplicado no setor prestador de serviços, o ABC é capaz de fornecer importantes informações gerenciais para o auxílio à tomada de decisão.

2.4 Aplicações Similares do ABC

Ao realizar a análise de artigos publicados entre os treze periódicos vinculados aos Programas de Pós-Graduação recomendados pela Capes em Ciências Contábeis em nível de Mestrado ou Doutorado, foram coletados 28 (vinte e oito artigos) que estão relacionados ao tema do presente estudo. Constatou-se que, dentre estas obras, 14 (quatorze) tem o estudo focado em empresas prestadoras de serviços. Estes 14 (quatorze) artigos estão relacionados à

diferentes setores da prestação de serviços. Destes, 7 (sete) estão relacionados ao setor hospitalar, 2 (dois) ao setor de bancos, 1 (um) ao setor de educação, 1 (um) ao setor de hotelaria, 1 (um) ao setor de advocacia, 1 (um) ao setor de desenvolvimento de software e 1 (um) ao setor de transporte urbano. Contudo, verificou-se que apenas 4 (quatro) apresentam similaridades com o foco do presente estudo. Estes 4 (quatro) artigos tem como título: Análise da aplicabilidade do sistema ABC em hospitais e congêneres; Aplicabilidade do custeio baseado em atividades em hospitais; Aplicação do método de custeio ABC em uma instituição privada de educação infantil e; O ABC em uma empresa de desenvolvimento de software: um estudo de caso.

Quanto à relação com o presente estudo, os 4 (quatro) artigos mencionados são considerados como similares a partir do seguinte pressuposto: ter como foco a aplicação e análise do ABC no setor de prestação de serviços. Também é possível visualizar por meio das conclusões, que, estes trabalhos abordam situações que o presente estudo também busca evidenciar, como por exemplo, a deficiência dos custos tradicionais se comparado ao ABC para o setor prestador de serviços, a importância do ABC para as instituições inseridas em um mercado competitivo, o auxílio à tomada de decisões, controle estratégico, bem como o aprendizado e aprimoramento de processos.

Desta forma, estes 4 (quatro) artigos auxiliam na compreensão da importância do modelo ABC, principalmente para empresas prestadoras de serviços, assim como na aplicação prática deste modelo, desde o levantamento do processo produtivo à aplicação do mesmo.

3 Enquadramento metodológico

Para fornecer um maior detalhamento do presente estudo, demonstrar os instrumentos de pesquisa utilizados, assim como o tratamento e análise dos dados coletados, a seguir são apresentados o enquadramento metodológico, o processo estruturado para construção do referencial teórico e o procedimento para seleção e análise dos dados da pesquisa.

3.1 Processo Estruturado para Construção do Referencial Teórico

O referencial teórico deste estudo é composto de artigos identificados entre os treze periódicos vinculados aos Programas de Pós-Graduação recomendados pela Capes em Ciências Contábeis em nível de Mestrado ou Doutorado. Estes periódicos foram escolhidos devido ao fato de que os Programas de Pós-Graduação contribuem para a consolidação e o avanço da pesquisa científica no Brasil.

A seleção dos artigos pertencentes a estes periódicos abrange o período de tempo entre os anos de 2000 a 2010. Para a busca, foram utilizadas as seguintes combinações de palavras em seu título, resumo, ou palavras chave: (i) ABC; (ii) Prestação de Serviços; (iii) Análise de Custos; (iv) Gestão de Custos; e, (v) Métodos de Custeio. De acordo com estes critérios foram encontrados 28 (vinte e oito) artigos, dos quais 14 (quatorze) foram selecionados para compor o referencial teórico desta pesquisa. Os restantes 14 (quatorze) artigos que não foram utilizados para compor o referencial teórico foram excluídos devido ao fato de apresentarem focos diferentes ao do presente estudo, assim como por apresentarem objetivos, eixos do referencial teórico e modelos de custeio diferentes dos abordados e utilizados na presente pesquisa.

Nos artigos pesquisados há referências de obras e pesquisas de terceiros. Desta forma, buscou-se encontrar estas obras e pesquisas originais para compreender a opinião do autor de forma direta. Portanto, o referencial teórico também está embasado nestas obras e pesquisas mencionadas. Três livros publicados também integram o referencial teórico desta pesquisa.

3.2 Procedimentos para Seleção e Análise dos Dados da Pesquisa

A pesquisa caracteriza-se como prática. Por sua vez, a natureza do objetivo é exploratória, o estudo é caracterizado como um estudo de caso realizado na empresa objeto de estudo, que tem como atividade o aluguel de material para festas e eventos.

Para a coleta de dados utilizou-se a observação *in loco* por meio de visitas técnicas à empresa e análise documental por meio dos demonstrativos contábeis referentes ao exercício social de 2011. A empresa estudada é uma Cia. Ltda., portanto, a pesquisa utiliza dados primários para a realização dos objetivos, ou seja, são dados não públicos e logo, não estão disponíveis ao público.

Na abordagem do problema, a pesquisa se caracteriza como qualitativa e quantitativa, pois o primeiro objetivo específico visa um resultado não numérico, por meio de um levantamento das atividades realizadas na empresa que resulta em um fluxograma, e os demais objetivos tem resultados apresentados por meio de indicadores numéricos.

Para coleta das demonstrações contábeis, o contador forneceu os demonstrativos contábeis da empresa referente ao exercício social de 2011. Para o levantamento dos dados inerentes ao processo produtivo da empresa, foram realizadas observações *in loco*.

4 O caso

Situada em Florianópolis, a empresa objeto de estudo atua no ramo de aluguel de materiais para festas e eventos, e foi a pioneira na oferta destes serviços na capital e grande Florianópolis.

A empresa tem como presidente o seu fundador que, juntamente, com sua esposa e um filho, compõem a diretoria. Além destes, atuam diretamente na empresa 19 (dezenove) colaboradores, dos quais: 3 (três) atendentes, 3 (três) operadores de locação, 2 (dois) auxiliares de operador, 3 (três) motoristas, 1 (um) encarregado de expedição, 2 (dois) auxiliares de expedição, 2 (duas) lavadeiras, 2 (duas) passadeiras e 1 (um) auxiliar de limpeza. Tais colaboradores estão alocados em 5 (cinco) departamentos: administração/ financeira (diretoria), atendimento comercial (show room), desenvolvimento, transporte e limpeza.

Cabe ressaltar que, por questões de sigilo mercadológico, não se identifica neste trabalho, a razão social da empresa. Contudo, os dados referentes ao processo produtivo, bem como os valores monetários são fidedignos.

4.1 Processo Produtivo da Empresa

Por meio de consultas realizadas à diretoria da empresa e com a observação *in loco*, é possível construir o fluxograma do processo produtivo conforme Figura 1. O fluxograma retrata as diversas etapas existentes ao longo do processo de locação de materiais, assim como a evidenciação das atividades desempenhadas em cada departamento.

A elucidação das principais atividades desempenhadas se faz necessária para o posterior desenvolvimento do modelo de custeio, onde os custos são alocados às atividades. Desta forma, o fluxograma está dividido em etapas, em que cada uma das é desempenhada por um departamento da empresa e que posteriormente, se transforma em atividade relevante, como é possível observar na Figura 1.

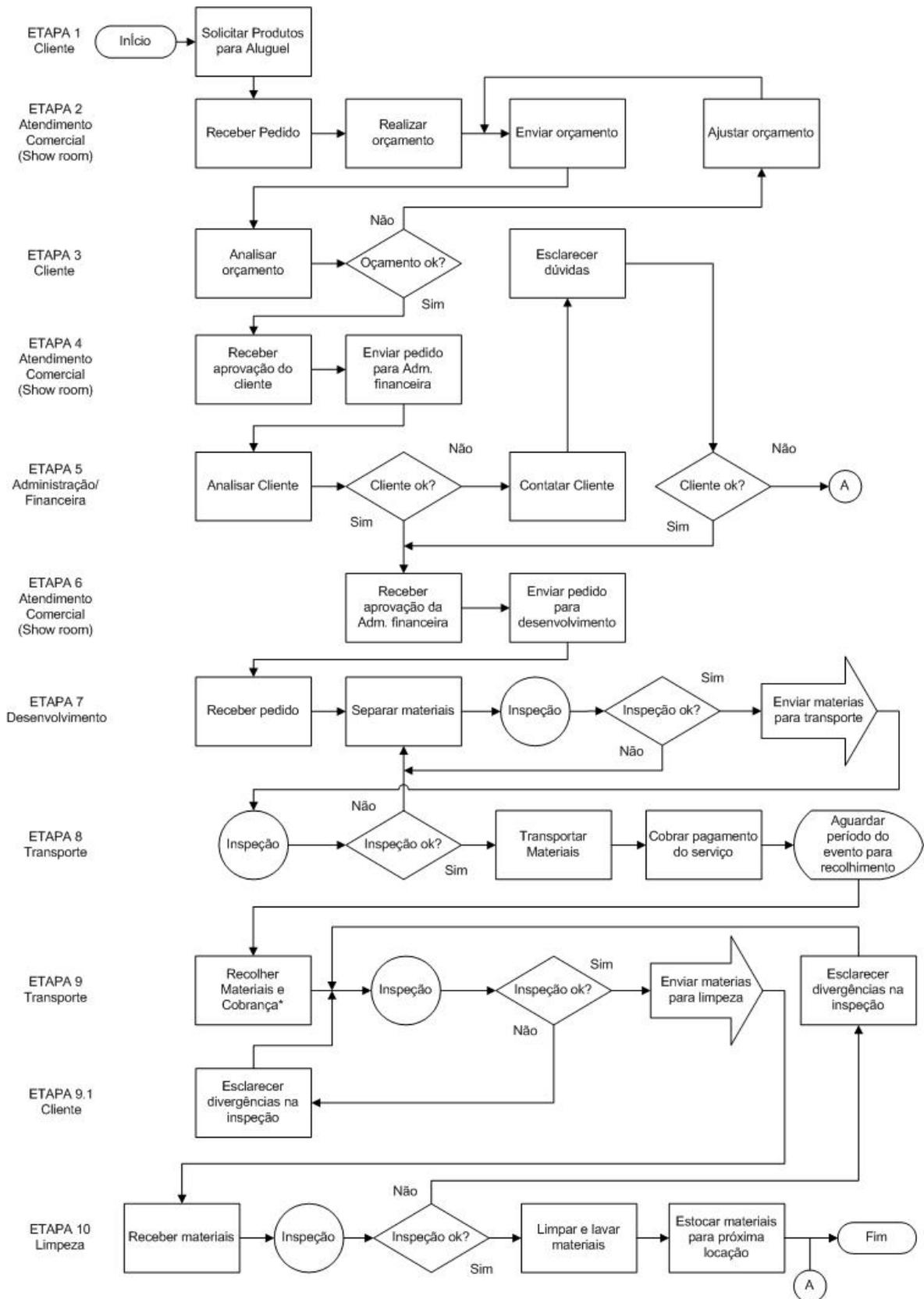


Figura 1: Fluxograma do processo produtivo.

A composição de cada etapa do processo encontra-se explicitada nos parágrafos que se seguem.

ETAPA 1: O processo de locação tem início quando o cliente solicita um aluguel.

ETAPA 2: Inicia-se o atendimento ao cliente. Neste momento realiza-se um orçamento com base no pedido do cliente.

ETAPA 3: Nesta etapa o cliente deve analisar o orçamento realizado. Se não houver divergências no orçamento, o processo continua. Caso contrário, volta-se à etapa 2 (dois), onde um novo orçamento é realizado.

Cabe ressaltar que a partir desta etapa o cliente pode desistir da locação, porém esta situação não se evidencia no fluxograma, uma vez que a desistência seja um fator isolado ao processo produtivo e também subjetivo, que tem como determinante somente a vontade do cliente em realizar ou não a locação em qualquer horizonte temporal.

ETAPA 4: Após confirmação do cliente, o orçamento se torna um pedido, que é encaminhado para o departamento da administração/ financeira.

ETAPA 5: Neste momento a administração/ financeira realiza uma análise criteriosa e cautelosa do cliente, com o objetivo de evitar qualquer eventual problema na locação, como roubos ou trotes, bem como o possível não recebimento do pagamento. Esta análise é realizada por gestores com experiência em análise de pedidos e nos registros financeiros do cliente. Após aprovação do cliente, o processo continua. Contudo, se algum pedido parecer inoportuno ou se algum problema financeiro for encontrado, realiza-se um contato direto com o cliente para sanar qualquer tipo de dúvida. Ao persistir a dúvida, o processo se encerra, como demonstra a letra A que está inserida em um conector no fluxograma.

É válido ressaltar que, para clientes já cadastrados e com boa relação com a empresa, a análise é facultativa, onde são aprovados os pedidos de locação realizadas por estes clientes sem a necessidade de uma análise mais criteriosa.

ETAPA 6: Nesta etapa, o pedido é encaminhado ao departamento de desenvolvimento.

ETAPA 7: Após recebimento do pedido pelo setor de desenvolvimento, ocorre a separação dos materiais alugados. Após a separação, uma inspeção é realizada para conferir se todos os materiais relacionados no pedido de locação foram coletados. Após a inspeção, no caso de se constatar a falta de um ou mais itens, a coleta do(s) item(s) faltante(s) é feita imediatamente e o processo avança.

ETAPA 8: O material separado é enviado para o departamento de transporte. Antes da realização do transporte, há uma nova inspeção no intuito de averiguar se não houve erro na primeira inspeção. Se uma falta de material for detectada, estes são coletados imediatamente. Por fim, é realizado o transporte destes materiais para o local do evento.

Ainda nesta etapa é realizada a cobrança do pagamento. Após a cobrança, a empresa entra em um período de espera até que se possa realizar o recolhimento dos materiais. Ressalta-se que a empresa não realiza a montagem dos materiais.

Se for de interesse do cliente realizar ele próprio o transporte, tanto na retirada dos materiais quanto na devolução, não existem empecilhos de que o faça. Contudo, mais uma vez este caso não se evidencia no fluxograma, pois novamente se trata de uma vontade do cliente, a empresa possui sempre à disposição os automóveis de transporte, esta atividade é parte integrante do processo produtivo.

ETAPA 9: Nesta etapa ocorre o recolhimento dos materiais. Ainda no local do evento os colaboradores realizam uma inspeção para verificar se todos os materiais foram devolvidos e também qual o seu estado de conservação. Se qualquer falta for encontrada, os colaboradores realizam uma varredura pelo local. Em caso de perdas ou danos aos materiais, há uma cláusula no contrato de locação que determina cobrança do valor do material perdido ou danificado. Solucionadas as divergências ou se não houverem, o processo continua com o transporte destes materiais até o departamento de limpeza.

ETAPA 10: Após recebimento dos materiais no departamento de limpeza, há uma nova inspeção. Se nesta última verificação ainda houver qualquer divergência, primeiramente os colaboradores do transporte são avisados, para verificar se por ventura, qualquer material

encontra-se em um dos automóveis ou outro local possível de seu paradeiro. Se ainda assim não se encontrar o material faltante, mais uma vez contata-se o cliente para verificação deste material. Solucionadas as divergências ou se não houverem, o processo continua com a limpeza dos materiais alugados, e termina com a estocagem destes para futura locação.

4.2 Identificação dos recursos

Para identificar os recursos envolvidos no processo produtivo, são utilizados os Demonstrativos Contábeis registrados pela contabilidade da empresa referente ao ano de 2011 e também por meio de entrevistas com os diretores da empresa.

Desta forma identificaram-se os seguintes recursos envolvidos no processo produtivo:

Mão de obra direta: refere-se aos colaboradores que estão envolvidos diretamente à atividade fim da empresa. É representada pelos colaboradores do atendimento comercial (show room), desenvolvimento e transporte. Compõem este valor os salários, provisões de férias e 13º salário, assim como benefícios pessoais.

Mão de obra indireta: refere-se aos colaboradores que atuam em setores de apoio, ou seja, os que não estão relacionados com a atividade fim da empresa. É representada pelos colaboradores da limpeza e diretores da empresa. Assim como na mão de obra direta, compõem este valor os salários, provisões de férias e 13º salário, assim como benefícios pessoais e mais o pró-labore dos diretores.

Transporte: refere-se ao gasto com os transportes efetuados nas locações. Compõem este valor os gastos com combustível, manutenção dos automóveis, seguros e fretes pagos.

Material de expediente: refere-se aos gastos com todos os materiais utilizados na realização das atividades da empresa. Integram este grupo os materiais de expediente, materiais de escritório, materiais de consumo e materiais de limpeza.

Infraestrutura: refere-se aos gastos com a estrutura física da empresa. Integram este grupo os gastos com energia elétrica, telefone, água e esgoto, internet, aluguel e vigilância.

Depreciação: refere-se ao valor de depreciação dos itens componentes do ativo imobilizado da empresa. Compõem este grupo as máquinas e equipamentos, móveis e utensílios, veículos, computadores, bens para locação e software.

Diversos: refere-se aos demais gastos envolvidos no processo produtivo que possuem como característica comum a impossibilidade de segregação à um único departamento ou atividade, tais como despesas tributárias, juros, multas, etc.

4.3 Identificação dos direcionadores de recursos

Após encontrar os recursos utilizados é necessário alocá-los às atividades por meio de direcionadores de recursos. Para isso, deve-se observar qual é a relação existente entre os recursos e as atividades realizadas ao longo do processo produtivo. Por meio de entrevistas e observações dos trabalhos realizados diariamente pela empresa, é possível determinar quais direcionadores de recursos são aplicados aos recursos, conforme disposto no Quadro 1:

Recursos	Direcionadores
Mão de obra direta	Tempo
Mão de obra indireta	Tempo
Transporte	Estimativa de consumo
Material de expediente	Estimativa de consumo
Infraestrutura	Estimativa de consumo e Área
Depreciação	Estimativa
Diversos	Proporção

Quadro 1: Direcionadores de recursos.

Para relacionar os direcionadores demonstrados no Quadro 1 aos recursos envolvidos no processo produtivo e as atividades que as consomem, apresenta-se no Quadro 2 os direcionadores de recursos identificados, assim como a sua distribuição em percentuais para as atividades. Os percentuais foram retirados juntamente aos diretores da empresa objeto de estudo. Na linha *diversos* os percentuais foram obtidos por meio da média aritmética de todos os percentuais anteriormente encontrados.

Natureza de custo	Recursos	Direcionador	Etapas							Total %
			1 e 2	3 e 4	5	6	7	8 e 9	10	
MOD	Show room	Tempo	70	25	-	5	-	-	-	100
	Desenvolvim.	Tempo	-	-	-	-	100	-	-	100
	Transporte	Tempo	-	-	-	-	-	100	-	100
MOI	Administração	Tempo	-	-	100	-	-	-	-	100
	Limpeza	Tempo	-	-	-	-	-	-	100	100
Trans- porte	Combustível	Estimativa	-	-	-	-	-	100	-	100
	Manutenção	Estimativa	-	-	-	-	-	100	-	100
	Fretes/ Carretos	Estimativa	-	-	-	-	-	100	-	100
	Seguros	Estimativa	-	-	-	-	-	100	-	100
Mat. de Exped.	Mat. de exped.	Estimativa	50	10	35	1	1	2	1	100
	Mat. de limpeza	Estimativa	1	1	1	-	1	1	95	100
	Fotocópias	Estimativa	-	-	100	-	-	-	-	100
Infraestrutura	Energia elétrica	Estimativa	20	8	10	2	56	2	2	100
	Telefone	Estimativa	55	25	20	-	-	-	-	100
	Água e esgoto	Estimativa	3	2	1	-	5	5	84	100
	Internet	Estimativa	35	15	50	-	-	-	-	100
	Aluguel	m ²	12,5	4,5	2,1	1	23	20,9	36	100
	Vigilância	m ²	12,5	4,5	2,1	1	23	20,9	36	100
Deprec.	Máq. e equip.	Estimativa	-	-	-	-	7	5	88	100
	Móv. e utens.	Estimativa	42	15	40	3	-	-	-	100
	Veículos	Estimativa	-	-	-	-	-	100	-	100
	Computadores	Estimativa	50	17	30	3	-	-	-	100
	Bens p/ locação	Estimativa	-	-	-	-	100	-	-	100
	Software	Estimativa	50	17	30	3	-	-	-	100
Diversos	Proporção	16,7	6	17,55	0,79	10,92	27,37	20,67	100	

Quadro 2: Identificação dos direcionadores em percentuais dedicado às etapas.

4.4 Identificação das atividades e direcionadores

Para identificar os direcionadores às atividades realizadas, considera-se cada etapa do processo produtivo como uma atividade. Logo, cada uma das etapas descritas na Figura 1 representa uma atividade predominante.

Devido ao fato de que as etapas 1 (um) e 3 (três) são configuradas apenas pelo cliente dentro do processo produtivo, estas foram agrupadas às etapas 2 (dois) e 4 (quatro) respectivamente. Já as etapas 8 (oito) e 9 (nove) são desempenhadas integralmente departamento de transporte, e também foram agrupadas, pois, sob a arbitrariedade dos diretores da empresa objeto de estudo, não se fará distinção entre entregas e recolhimentos de materiais, mas sim do processo de transporte como um todo. Portanto, optou-se em unir as etapas mencionadas anteriormente no intuito de atender da melhor forma a necessidade informacional da empresa objeto de estudo, conforme disposto abaixo no Quadro 3.

Etapa	Atividade	Descrição	Direcionadores
1 e 2	Realizar orçamento.	Receber pedidos, realizar simulação, realizar orçamento.	Nº de orçamentos.
3 e 4	Apresentar proposta ao cliente.	Enviar orçamento para cliente.	Nº de pedidos aprovados.
5	Analisar cliente.	Analisar clientes e históricos financeiros.	Nº de análises.
6	Enviar pedido.	Enviar os pedidos ao setor de desenvolvimento.	Nº de envios de pedidos ao desenvolvimento.
7	Separar materiais.	Receber pedidos, separar materiais, inspecionar material coletado conforme consta nos pedidos, enviar material para o setor de transporte.	Nº de pedidos atendidos.
8 e 9	Transportar materiais.	Inspecionar material enviado conforme consta nos pedidos, transportar materiais, cobrar o pagamento, recolher materiais, inspecionar novamente, transportar materiais, enviar materiais para limpeza.	Nº de km rodados.
10	Limpar materiais.	Recolher materiais, inspecionar materiais conforme consta no contrato, limpar materiais, estocar materiais.	Nº de lotes para limpeza.

Quadro 3: Atividades realizadas no processo produtivo.

4.5 Estruturação do Modelo

Sob o alicerce da fundamentação teórica e com as informações coletadas da empresa objeto de estudo, o modelo de custeio é estruturado para determinar os custos inerentes ao exercício social de 2011. Para isto, é necessário obter os valores totais dos recursos utilizados pela empresa no ano. O Quadro 4 apresenta os valores registrados nas demonstrações contábeis de 31/12/2011.

Recursos	Valor (R\$)
Mão-de-obra direta	261.257,86
Mão-de-obra indireta	65.628,62
Transporte	53.368,21
Material de expediente	30.502,03
Infra-estrutura	40.532,49
Depreciação	135.862,52
Diversos	107.008,32
TOTAL	694.160,05

Quadro 4: Recursos consumidos.

Após o levantamento dos recursos consumidos é possível realizar a transferência dos valores às atividades por meio dos direcionadores previamente identificados.

4.6 Alocação dos Recursos às Atividades

Com a identificação dos recursos consumidos, assim como dos direcionadores de recursos, se realiza a alocação destes recursos conforme apresenta o Quadro 5:

Recursos Consumidos	Atividades (R\$)						
	Realizar Orçamentos	Apresentar Proposta	Analisar Cliente	Enviar Pedido	Separar Materiais	Transportar Materiais	Limpar Materiais
MOD R\$261.257,86	35.275,61	12.598,43	-	2.519,69	61.432,69	149.431,44	-
MOI R\$65.628,62	-	-	23.444,98	-	-	-	42.183,64
Transporte R\$53.368,21	-	-	-	-	-	53.368,21	-
Mat. de exped. R\$30.502,03	880,59	397,21	2.356,62	12,08	288,45	300,53	26.266,54
Infra-estrutura R\$40.532,49	11.788,27	5.100,85	5.721,89	334,41	2.589,87	2.388,66	12.608,53
Depreciação R\$135.862,52	9.151,36	3.251,31	8.365,42	642,31	52.659,19	60.469,48	1.323,45
Diversos R\$107.008,32	17.879,31	6.420,50	18.779,96	847,15	11.681,74	29.284,61	22.115,05
Total R\$694.160,05	74.975,14	27.768,30	58.668,87	4.355,65	128.651,95	295.242,93	104.497,22

Quadro 5: Alocação dos recursos às atividades.

Para elucidar a obtenção dos resultados acima, primeiramente encontrou-se o valor dos recursos consumidos de cada um dos itens descritos no Quadro 2. Em seguida, aplicou-se o percentual registrado no Quadro 2 sobre o total do valor do recurso consumido de cada um dos itens, identificado no Quadro 4. Por fim, após a aplicação dos percentuais aos valores de recursos consumidos, somaram-se os valores encontrados para encontrar o valor total de recursos consumidos por grupo da coluna *Natureza de Custo* do referido quadro.

Conforme os dados apresentados no Quadro 5, verifica-se que a atividade que mais consome recursos é a de “transportar materiais”. Isto ocorre devido ao fato de que o departamento de transporte detém a maior parte dos funcionários da empresa, assim como utiliza muitos recursos em função de sua manutenção, principalmente com combustíveis e seguros.

Em contrapartida, a atividade que menos consome recursos é a de “enviar pedidos”, pois é uma atividade que consome pouco tempo para ser realizada e não utiliza nenhum outro recurso dispendioso.

4.7 Alocação das Atividades aos Objetos de Custeio

Por fim, a última parte na estruturação do modelo de custeio é a alocação dos custos das atividades aos objetos de custeio. Conforme apresenta o Quadro 6, os custos das atividades são divididos pelas quantidades unitárias de cada direcionador de atividade, e assim, o resultado desta equação é o custo do objeto de custeio.

Atividades	Custo da Atividade (R\$)	Direcionadores de Atividade	Quantidade Unitária	Custo do Direcionador (R\$)
Realizar Orçamentos	74.975,14	Nº de orçamentos	10.505	7,14
Apresentar Proposta	27.768,30	Nº de pedidos	8.404	3,30
Analisar Cliente	58.668,87	Nº de análises	168	349,22
Enviar Pedido	4.355,65	Nº pedidos aprovados	8.396	0,52
Separar Materiais	128.651,95	Nº de pedidos atendidos	8.396	15,32
Transportar Materiais	295.242,93	Nº de km rodados	56.170	5,26
Limpar Materiais	104.497,22	Nº de lotes para limpeza	8.396	12,45
TOTAL (R\$)				393,20

Quadro 6: Identificação do custo dos direcionadores de atividade.

Observa-se no Quadro 6 que a atividade que possui o custo mais alto é a de “analisar cliente”. Isto ocorre pela baixa incidência de análises, assim como pelo alto valor do custo desta atividade, já que é realizada pela diretoria da empresa e levaram-se em conta os custos envolvidos na remuneração e manutenção das atividades deste departamento.

Por outro lado, a atividade de menor valor é a de “enviar pedidos”. Tal situação ocorre principalmente pela pouca quantidade de recursos envolvidos nesta atividade, assim como o pouco tempo que se leva para realizá-la.

Como resultado final, chega-se a um custo de R\$393,20 por encomenda realizada durante o ano de 2011. Entende-se por encomenda a realização de todas as atividades do processo produtivo, desde seu início com a solicitação do cliente até o momento onde os materiais já limpos são novamente colocados à disposição de uma nova locação.

Por fim, é importante ressaltar que as informações demonstradas nos Quadros 5 e 6 são válidas para o modelo estruturado nesta pesquisa. Caso se realize a estruturação de outro modelo de custeio, os custos apresentados poderão ser diferentes dos demonstrados no presente estudo.

5 Considerações finais

Por meio de um estudo de caso em uma empresa que tem como atividade o aluguel de material para festas e eventos, o objetivo geral deste trabalho é aplicar o modelo de custeio baseado em atividades (ABC) em uma empresa de aluguel de materiais para festas e eventos. Para alcançar tal objetivo, constituem-se como objetivos específicos: (a) Descrever o processo produtivo; (b) Levantar as informações financeiras relativas aos custos; e (c) Aplicar o modelo de custeio.

Por meio do fluxograma construído foi possível realizar a identificação do processo produtivo da empresa objeto de estudo, o que atende ao primeiro objetivo específico. O processo produtivo é dividido em 10 (dez) etapas. Após observação do processo produtivo, identificou-se 7 (sete) atividades realizadas, sendo elas: realizar orçamentos, apresentar proposta, analisar cliente, enviar pedido, separar materiais, transportar materiais e limpar materiais. Após a identificação das atividades desempenhadas e da obtenção dos valores dos recursos consumidos pela empresa objeto de estudo, retirados das demonstrações contábeis referentes ao exercício social de 2011, foi possível chegar ao custo total incorrido na realização de cada atividade, o que cumpre o segundo objetivo específico.

Com a evidenciação dos custos totais das atividades, é feita uma análise para observar a relação entre as atividades realizadas para com os objetos de custeio. Desta forma, realiza-se a alocação dos recursos consumidos aos objetos de custeio no intuito de mensurar o custo de cada objeto.

Assim, após a aplicação do modelo, que se constitui no terceiro objetivo específico, observa-se com os resultados obtidos que a atividade que mais consome recursos é a de analisar cliente. Este resultado se deve ao fato de haver baixa incidência no número de

análises durante o exercício social, assim como de haver um alto custo de manutenção do departamento administrativo, que é o departamento que realiza esta atividade. O outro extremo foi encontrado na atividade de enviar pedido, onde o seu baixo custo é obtido pela grande quantidade de envios de pedidos durante o exercício social, assim como pela pouca utilização de recursos na realização desta atividade. Portanto, conclui-se que o custo de cada encomenda realizada durante o ano de 2011 foi de R\$393,20.

Para realização de futuros trabalhos, sugere-se a aplicação do modelo de custeio ABC em empresas que desempenham atividades similares à desta pesquisa. Espera-se que este estudo se apresente como fonte auxiliar de consulta para os administradores da empresa objeto de estudo deste trabalho assim como de empresas prestadoras de serviços em geral que visem obter maior qualidade de informação, melhorar seus controles gerenciais e auxiliar no processo de tomada de decisão.

Referências

BEULKE, Rolando, BERTÓ, Dalvio. *Gestão de custos e resultado na saúde*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BEUREN, Ilse Maria; SCHLINDWEIN, Nair Fernandes. Uso do custeio por absorção e do sistema RKW para gerar informações gerenciais: um estudo de caso em hospital. *ABCustos Associação Brasileira de Custos*, São Leopoldo, v. III, n. 2, p. 24-47, mai./ago. 2008.

BEZERRA, Francisco Antonio et al. Custeio das modalidades de consumo de recursos: um estudo de caso sobre ABC em bancos. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 3, n. 3, p. 71-86, set./dez. 2007.

BORGERT, Altair; PASOLD, Bernadete. Gestão de custos em escritório de advocacia. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, v. 1, n. 1, p. 45-67, jan./jun. 2004.

COGAN, Samuel. Modelo de custeio baseado em atividades aplicado a decisões de produção de curto prazo. *Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 17, n. 1, p. 11-27, jan./mar. 2006.

DIEHL, Carlos Alberto; SOUZA, Marcos Antonio de. Publicações sobre o custeio baseado em atividades (ABC) em congressos brasileiros de custos no período de 1997 a 2006. *Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 19, n. 4, p. 39-57, out./dez. 2008.

ELIAS, Zanoni do Santos et al. Rateio dos custos indiretos: aplicação da análise correlação e regressão. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, v. 14, n. 2, p. 50-66, mai./ago. 2009.

FITZSIMMONS, J. A.; FITZSIMMONS, M. J. *Administração de serviços*. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2000.

HAUSSMANN, Darclê Costa Silva; GRIESHABER, Cleyton Luís. Aplicação do método de custeio ABC em uma instituição privada de educação infantil. *Revista de Contabilidade da UFBA*, Salvador, v. 3, n. 2, p. 49-64, mai./ago. 2009.

JUNIOR, Atair Ferreira da Costa; SOUZA, Antônio Artur de; COELHO, Renata Drumond Pinto. Aplicabilidade do custeio baseado em atividades em hospitais. *Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 16, n. 2, p. 83-101, ago. 2005.

MACOHON, Edson Roberto; BEUREN, Ilse Maria. Aplicação do custeio baseado em atividades em uma pequena propriedade rural. *Revista de Contabilidade da UFBA*, Salvador, v. 3, n. 2, p. 21-35, mai./ago. 2009.

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

MAUAD, L. G. A.; PAMPLONA, E. O. ABC/ABM e BSC: Como essas ferramentas podem se tornar poderosas aliadas dos tomadores de decisão das empresas. In: Congresso Internacional de Custos, VIII, 2003, Punta del Este. **Anais...** Punta del Este: Congresso Internacional de Custos, 2003. Disponível em:

<<http://www.iepg.unifei.edu.br/edson/download/Artguilaconginter03.pdf>>. Acesso em: 08 dez. 2010.

MORGAN, Beatriz Fátima; ROSA, Mariana de Souza. Custos em empresas prestadoras de serviços: o conceito de custo e a realidade das empresas. *Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 17, n. 4, p. 97-111, out./dez. 2006.

MUNARETTO, Lorimar Francisco; DIEDRICH, Márcia. Custeio variável integrado ao custeio baseado em atividades: estudo de caso em indústria de embalagens para presentes. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 3, n. 1, p. 70-86, jan./abr. 2007.

QUEIROZ, Antônio Diomário de; COSTA, Renato; GOMES, Sônia Maria da Silva. O ABC em uma empresa de desenvolvimento de software: um estudo de caso. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, v. 1, n. 1, p. 29-44, jan./jun. 2004.

RICCIO, E. L.; ROBLES JUNIOR, A.; GOUVEIA, J. F. A. O Sistema de Custos Baseados em Atividades nas Empresas de Serviços. In: Congresso Internacional de Custos, V, 1997, Acapulco. **Anais...** Acapulco: Congresso Internacional de Custos, 1997. Disponível em <http://www.tecsi.fea.usp.br/riccio/artigos/pdf/abc_servicos.pdf>. Acesso em 08 dez. 2010.

SABADIN, Aderson Léo; GRUNOW, Aloísio; FERNANDES, Francisco Carlos. Integração do custeio ABC com o método UP: um estudo de caso. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 1, n. 3, p. 21-36, set./dez. 2005.

SOUZA, Antônio Artur de et al. Modelagem do custeio baseado em atividades para farmácias hospitalares. *Revista de Informação Contábil*, Pernambuco, v. 3, n. 1, p. 149-172, jan./mar. 2009.