

## O CUSTO DAS ATIVIDADES INTELECTUAIS: COMPARAÇÃO ENTRE OS MÉTODOS ABC E TDABC

Carolina Edom Piccoli<sup>1</sup>

Flávio Henrique Miranda Zanettini<sup>2</sup>

### RESUMO

Diante da dificuldade na mensuração de custos em empresas com atividade intelectual, os métodos de custeio ABC e TDABC são analisados através da verificação de suas características. O presente trabalho tem como objetivo analisar a implantação, as vantagens e desvantagens de cada método para as empresas de serviços intelectuais, e identificar qual método melhor se aplica a este setor. Através de uma pesquisa exploratória, bibliográfica e aplicado um modelo de estudo o resultado obtido foi de que o método de custeio TDABC é mais indicado para empresas de atividades intelectuais, devido ao menor uso de estimativas, à possibilidade de trabalhar os custos de acordo com a complexidade do serviço e à possibilidade de direcionar os custos diretamente às atividades, gerando maior controle de custos da empresa.

**Palavras-chave:** Atividade Intelectual. ABC. TDABC.

### ABSTRACT

Given the difficulty in measuring costs in companies with intellectual activity, methods of ABC and TDABC are analyzed through the verification of its characteristics. The present study aims to analyze the deployment, the advantages and disadvantages of each method for intellectual services companies, and identify which method better applies to this sector. Through an exploratory research, and applied a model study the result obtained was that the cost TDABC method is best suited for intellectual activities, due to the lower use of estimates, the possibility of working costs in accordance with the complexity of the service and the possibility of direct costs directly to the activities, generating greater cost control of enterprise.

**Keywords:** Intellectual Activity. ABC. TDABC.

## 1 INTRODUÇÃO

O crescimento da competitividade empresarial tem sido um dos fatores determinantes na gestão das empresas nas últimas décadas. Os níveis de dinamismo e incerteza do mercado, que se elevam de forma contínua, refletem uma hostilidade ambiental crescente, que ameaça a sobrevivência de muitas empresas.

<sup>1</sup> Mestre em Administração pela UFSC - Professora Assistente da UFRGS. E-mail: carolina.piccoli@ufrgs.br

<sup>2</sup> Bacharel em Ciências Contábeis pela UFRGS. E-mail: flavio@rezadvogados.com.br



Através do trabalho diário junto a um escritório de advocacia, bem como em contato dos pesquisadores com outras empresas cujo objeto é a prestação de serviços intelectuais, se verificou um grande desconhecimento sobre custos por parte dessas empresas. O problema, todavia, não é restrito às pequenas empresas, já que as grandes empresas também não conseguem definir uma política de preços que leve em consideração o custo próprio para a realização das atividades.

Buscando uma solução para o problema, os conselhos de classe, como o de Advocacia<sup>3</sup>, Economia<sup>4</sup>, Contabilidade<sup>5</sup> e Engenharia<sup>6</sup>, criaram suas Tabelas de Honorários, onde discorrem sobre o serviço a ser prestado, bem como quanto deve ser cobrado por ele. Entretanto, a individualidade das empresas, bem como a impossibilidade de se definir um padrão de tempo para cada processo impede a credibilidade desse método.

Hoje, portanto, as empresas prestadoras de serviços intelectuais não dispõem de um método científico para apuração dos custos das suas atividades, da sua prestação de serviços, obrigando-se a trabalhar com as definições das Tabelas de Honorários, uma vez que essas tabelas são o preço mínimo para cada serviço de acordo com os seus criadores. Aquele que cobrar preço menor pode ser punido pela entidade de classe, ainda que tenha condições de praticá-lo sem que isto seja interpretado como concorrência desleal.

O preço fixado nas Tabelas de Honorários não leva em consideração o tempo de prestação do serviço, tampouco por quantos setores ou quantas pessoas passará o processo. O maior problema é que a falta dessa informação não permite que as empresas conheçam o seu real custo. Também não é possível precisar o ponto onde um processo intelectual passa a representar lucro ou prejuízo para a empresa, o que dificulta ainda mais a fixação de preços para os serviços.

O método de custeio ABC permite a análise de custos sob duas visões. A visão econômica de custeio, que é uma visão vertical, no sentido de que apropria os custos aos objetos de custeio através das atividades realizadas em cada departamento. E a visão de aperfeiçoamento de processos, que é uma visão horizontal, no sentido de que capta os custos do processo através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais (MARTINS, 2008, p. 286).

<sup>3</sup> [www.oab.org.br](http://www.oab.org.br) – acesso em 17/11/2010.

<sup>4</sup> [www.cofecon.org.br](http://www.cofecon.org.br) – acesso em 17/11/2010.

<sup>5</sup> [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br) – acesso em 17/11/2010.

<sup>6</sup> [www.confea.org.br](http://www.confea.org.br) – acesso em 17/11/2010.



O método de custeio TDABC trabalha com o tempo (capacidade) necessário para executar as atividades, como processamento de pedidos, execução de ciclos de produção ou prestação de serviços aos clientes (KAPLAN e ANDERSON, 2007, p. 29).

Ambos os métodos apresentados têm condições teóricas de realizar o cálculo de forma científica. Ocorre que ambos os métodos apresentam peculiaridades que podem inviabilizar sua implementação. O método ABC é acusado, muitas vezes, de ser caro demais, de gastar muito tempo em entrevistas e se usar excessivamente de estimativas para apuração dos custos. Outra questão problemática em relação ao método é quando a economia apresenta altas taxas de inflação. Quando a inflação é alta, pode não ser possível o uso de uma taxa para o ano todo (MARTINS, 2008. p. 114). O método TDABC também encontra críticas. O principal argumento é de que encontra muitas dificuldades de implantação em ambientes instáveis. Também é criticado quanto à necessidade de estimativas para montagem das equações de tempo, um dos elementos fundamentais dessa abordagem (SOUZA, et. al., 2010).

Para elaboração do presente trabalho, foi realizada, no que se refere aos objetivos estabelecidos, uma pesquisa exploratória, que constitui-se no primeiro passo de todo trabalho científico e tem por finalidade proporcionar maiores informações sobre determinado assunto (ANDRADE, 1997, p. 104). A pesquisa também se caracteriza como bibliográfica quando da abordagem dos métodos ABC (activity based costing) e TDABC (time-driven activity based costing), por meio da qual se busca compreender ou explicar o problema objeto da investigação, utilizando o conhecimento disponível a partir das teorias publicadas em livros e obras congêneres (KÖCHE, 1997, p. 122). Em seguida, vamos definir um modelo de estudo através da pesquisa qualitativa, a qual analisa profundamente o fenômeno em estudo, sem a utilização de qualquer instrumento estatístico (RAUPP e BEUREN, 2006, p. 92). Este modelo terá aplicabilidade na maior parte das empresas que exploram a prestação de serviços de atividades intelectuais.

Por fim, foram aplicados os dois métodos de custo ao modelo de estudo, verificados os resultados e comparados os métodos, para a determinação de qual método de custeio entre o ABC e o TDABC é mais realista, traz mais informações precisas sobre a realidade dos custos das empresas que prestam serviços de atividades intelectuais.

O presente trabalho tem como foco a análise dos métodos de custeio ABC e TDABC e a sua aplicabilidade nas empresas prestadoras de serviços intelectuais. Os objetivos são fazer um levantamento bibliográfico sobre os métodos de custeio e sobre as características das atividades



intelectuais; analisar a implantação, as vantagens e desvantagens de cada método para as empresas prestadoras de serviços intelectuais; e concluir qual dos métodos de custeio consegue fornecer dados mais seguros sobre a situação dos custos dessas empresas. Através do presente trabalho foi possível definir os mecanismos para aferição dos custos, de forma que o método mais vantajoso possa ser aplicado em outras empresas prestadoras de serviços intelectuais.

## 2 A DEFINIÇÃO DE ATIVIDADE INTELECTUAL

Antes de comparar os métodos, é preciso definir o que são “atividades intelectuais”. Atividades<sup>7</sup> são ações repetidas realizadas dentro de um processo. O conjunto de atividades organizadas e coordenadas, repetidas de forma sistemática, para atingir um fim específico, é chamado de processo.

A palavra “intelectuais<sup>8</sup>” tem sua definição ligada à inteligência<sup>9</sup>. Essa inteligência não é apenas aquela definida por pensamentos, mas pelas faculdades de entender, de pensar, de raciocinar e interpretar. Também é definida como capacidade de resolver situações novas com rapidez e êxito (medido na execução de tarefas que envolvam atividades abstratas) e de aprender, para que essas situações possam ser bem resolvidas.

A expressão “atividades intelectuais” é, portanto, o conjunto de atividades organizadas e coordenadas, repetidas de forma sistemática, com o objetivo de resolver situações novas com rapidez e êxito (medido na execução de tarefas que envolvam atividades abstratas) e, ainda, de aprender, para que tais situações possam ser bem resolvidas quando ocorrerem novamente. O resultado final será um processo, isto é, uma sucessão de atividades criadas para resolver um problema.

Portanto, atividades intelectuais são todos aqueles fazeres voltados para a solução de problemas novos, bem como aqueles voltados à criação de processos de solução padronizados, a serem utilizados quando os problemas se repetirem.

Essas atividades podem ser realizadas pelos próprios funcionários das empresas, bem como por outras pessoas ou companhias. A complexidade da atividade dependerá do número de ocorrências

<sup>7</sup> <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=atividade> – acesso em 27/02/2011.

<sup>8</sup> <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=intelectual> – acesso em 27/02/2011.

<sup>9</sup> <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=intelig%EAnCIA> – acesso em 27/02/2011.



do problema, do número de soluções possíveis e da possibilidade de se realizar o processo de solução escolhido.

A fim de ilustrar o pensamento, segue um exemplo: Um escritório de advocacia foi chamado para apresentar orçamento para propor uma ação judicial contra a União Federal para discutir a cobrança de determinado tributo. O escritório desenvolverá várias atividades intelectuais para buscar a solução do problema do seu cliente. Primeiramente, ele deverá fazer uma análise da legislação aplicável ao caso. Em seguida, verificará se o cliente tem chances reais de vencer a lide. Estas duas atividades serão resumidas em um parecer, que servirá para a tomada de decisões do cliente. Em sendo o parecer favorável, haverá a análise documental e a redação de petições, recursos e respostas até que a ação judicial chegue ao fim.

Como é possível observar, dentro de um, aparentemente, pequeno problema estão várias atividades intelectuais, cujos meios físicos de verificação serão os atos e documentos elaborados pelo escritório de advocacia.

O mesmo ocorre na área contábil. Se um cliente contratar determinado contador para elaborar suas demonstrações contábeis, esta atividade demandará tempo de estudo, análise documental, armazenamento das informações em bancos de dados, até que, ao final, o cliente receberá o resultado de tudo o que foi feito, um documento chamado “Demonstrações Financeiras do Ano 20XX”.

Todavia, ainda que se apliquem esses padrões no processo produtivo da empresa, o resultado a ser atingido poderá ser favorável ou desfavorável, sendo impossível precisar a taxa de acerto. É preciso ter em mente que, mesmo que a empresa siga todas as regras, é possível que o resultado do trabalho não seja o esperado e se faça necessários reparos, o que também não significa êxito.

O resultado do trabalho, apesar de incerto, é baseado em probabilidades. As probabilidades são extraídas de casos análogos, de consultas realizadas aos órgãos de fiscalização e de análise de documentos semelhantes, ou seja, as probabilidades são bastante subjetivas.

Portanto, interessa ao presente trabalho definir o que deve ser tomado em consideração no cálculo do custo dessas atividades, uma vez que o produto final não poderá servir de parâmetro, já que as empresas não têm como calcular o tempo exato que cada processo durará, de forma segura. Também precisa ser verificado de que forma o trabalho dos colaboradores pode ser medido, vez que todos são capazes de realizarem todas as tarefas, para, ao final, descobrir qual dos métodos reflete com maior precisão os custos da empresa.



### 3 O MÉTODO DE CUSTEIO ABC (ACTIVITY BASED COSTING)

O Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (Activity-Based Costing), é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (MARTINS, 2008, p. 87). Consiste em direcionar os custos indiretos aos departamentos de produção não por centros de custos ou por departamentos, mas por atividades (daí sua denominação) (FIPECAFI, 2010, p. 505).

O método busca diminuir a necessidade de arbitrariedades no cálculo do custo, através da atribuição dos custos indiretos aos “departamentos” de produção. Estes departamentos de produção são os setores produtivos da empresa (corte, solda, aviamento, acabamento, e outras). No caso de serviços intelectuais, os departamentos seguem lógica bastante parecida (acompanhamento de processos, elaboração de pareceres, estudos, análise documental, e outras).

Para cada atividade relevante, identifica-se o fator pelo qual se passa a mensurar, de forma mais lógica possível, e quanto de seu custo (da atividade) deve ser atribuído a cada produto. Esse fator, denominado direcionador de custo, por refletir a verdadeira relação entre os produtos e a ocorrência dos custos, reduz sensivelmente as distorções causadas por rateios arbitrários dos métodos tradicionais de custeio (FIPECAFI, 2010, p. 505)

Para aplicar o método ABC, a empresa precisa, em primeiro lugar, identificar as atividades relevantes. Em seguida, deve atribuir os custos às atividades da forma mais criteriosa possível, de acordo com uma ordem de prioridade<sup>10</sup>, passando a seguir à etapa de identificação e seleção dos direcionadores<sup>11</sup> de custos.

A penúltima fase do método é a atribuição dos custos dos recursos às atividades no modelo. Por fim, atribui-se os custos das atividades aos produtos.

O ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas relações com os produtos.

Para se utilizar o ABC, é necessária a definição das atividades relevantes dentro das unidades de custo, bem como dos direcionadores de custos de recursos que irão alocar os diversos custos incorridos às atividades.

<sup>10</sup> De acordo com Martins (2008, op. cit. p. 94), a ordem de prioridades é: 1. Alocação direta; 2. Rastreamento; 3. Rateio.

<sup>11</sup> Fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira casa de seus custos. Para efeito de custeio de produtos, o direcionador deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos “consomem”(utilizam) as atividades. (MARTINS, 2008 p. 96)



Custeadas as atividades, a relação entre estas e os produtos são definidas pelos direcionadores de custos de atividades, que levam o custo de cada atividade aos produtos (unidades, linhas ou famílias) (MARTINS, 2008 p. 103).

#### **4 O MÉTODO DE CUSTEIO TDABC (TIME-DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING)**

O método de custeio TDABC se trata de uma nova abordagem do ABC convencional, sendo menos oneroso e mais fácil e rápido de implementar e manter, além de fornecer outros benefícios potenciais às organizações, como a facilidade de se considerar atividades muito complexas e a mensuração da capacidade ociosa. (SOUZA et. al. 2010)

O TDABC simplifica o processo de custeio, ao eliminar a necessidade de pesquisas e de entrevistas com os empregados, para alocação dos custos dos recursos às atividades, antes de direcioná-los para os objetos de custos (pedidos, produtos e clientes). O novo modelo atribui os custos dos recursos diretamente aos objetos de custos, por meio de um referencial simples que exige apenas dois conjuntos de estimativas, nenhum dos quais é de difícil obtenção. Primeiro, ele calcula os custos de fornecimento de capacidade de recursos. Segundo, o TDABC usa a taxa do custo da capacidade para distribuir os custos dos recursos departamentais entre os objetos de custos, estimando a demanda de capacidade de recursos por cada objeto de custos (tipicamente tempo, o qual determinou a denominação da abordagem) (KAPLAN e ANDERSON, 2007 p. 9).

Conforme Everaert e Bruggeman (2007), o TDABC necessita da estimativa de apenas duas variáveis para sua operacionalização: o custo de fornecimento de recursos a determinada atividade e o tempo requerido para executá-la. Esses autores apresentam seis passos para a implantação do TDABC em uma empresa: 1) identificação dos recursos fornecidos às atividades, segregando-os em grupos; 2) estimativa dos custos de cada recurso; 3) mensuração da capacidade prática das atividades; 4) cálculo da unidade de custo de cada recurso – divide-se o valor encontrado para cada grupo de recursos pela capacidade prática da atividade; 5) determinação do tempo requerido por cada evento de uma atividade, baseada em diferentes direcionadores de custos; e, 6) multiplicação do custo unitário (obtido no passo 4), pelo tempo requerido por cada objeto de custo (obtido no passo 5) (EVERAERT e BRUGGEMAN, 2010).

Contudo, apesar de ser um tópico recente, alguns autores como SHERRAT, VARILA, CARDINALES e LABRO criticam o TDABC, no que se refere à dificuldade de ser implementado em



ambientes instáveis e de se estimar as equações de tempo (time equations), um dos elementos fundamentais dessa nova abordagem (SOUZA et. al.; 2010).

Para implantar o método, de acordo com KAPLAN e ANDERSON 2007 (p.77), o gestor deve observar quatro fases bem definidas: a preparação; a definição de dados, acesso e análise; a construção do modelo-piloto; desdobramento em toda a empresa. Na primeira fase – a preparação – geralmente se inicia a implementação do ABC com um piloto, numa planta ou numa filial, raramente em toda a empresa. O piloto cria condições para que se revelem com relativa rapidez os benefícios e os custos de implementação do modelo, evitando-se, desde o começo, os altos custos, riscos e o tempo necessário para construir um modelo para toda a empresa. Com o escopo definido, a equipe de projeto estima as datas de início e fim, os custos e as fontes dos dados a serem coletados (KAPLAN e ANDERSON, 2007 p. 78). No segundo momento – definição dos dados, acesso e análise – a equipe do TDABC, com a ajuda do pessoal de finanças e de TI, extrai do sistema integrado de gestão e de outros sistemas relevantes arquivos referentes à contabilidade geral e a outras transações. Se o projeto inicial for um piloto, a equipe reúne apenas os dados necessários para aquela localidade ou aplicativo (KAPLAN e ANDERSON, 2007 p 82). A terceira etapa – a construção do modelo-piloto – é o auge de todo o trabalho até este ponto. Nessa fase, a equipe de projeto usa as equações de tempo para direcionar os custos dos departamentos e dos processos até os objetos de custos, como itens de linha, pedidos, SKUs<sup>11</sup><sup>12</sup> e clientes. A equipe aprende a executar os seguintes passos, que, então, serão generalizados no modelo para toda a empresa:

1. Direcionar os dados financeiros da contabilidade geral para os departamentos.
2. Direcionar os custos dos departamentos para um ou mais processos.
3. Carregar dados sobre transações.
4. Inserir as estimativas de tempo e as equações de tempo de cada processo.
5. Direcionar completamente os custos dos processos para os objetos de custos por meio de equações de tempo.
6. Calcular os custos e a lucratividade dos pedidos, SKUs, fornecedores ou clientes.

(KAPLAN e ANDERSON, 2007 p. 85)

A última etapa – desdobramento para toda a empresa – será aquela em que gradativamente a equipe do TDABC vai implantando o método nos vários setores da empresa. A estrutura do modelo na

---

<sup>12</sup> KAPLAN e ANDERSON (2007) utilizam esta abreviatura para indicar itens de estoques.



unidade-piloto serve como modelo padrão para todas as outras unidades, uma vez que a definição dos departamentos, processos e das equações de tempo para as diferentes atividades serão semelhantes em toda a organização (KAPLAN e ANDERSON, 2007 p. 90/91).

## 5 APLICAÇÃO DOS MÉTODOS

### 5.1 Método de custeio ABC

A implantação do método não é simples. MAUAD e PAMPLONA (2002), através de estudo de caso apresentado no IX Congresso Brasileiro de Contabilidade, relataram a dificuldade de implantação do método de custeio ABC, devido a alguns problemas ligados à essência da atividade “prestação de serviços”, que demonstraram através de uma tabela comparativa entre empresas de manufatura e empresas de pesquisa:

Assim como as empresas tradicionais – de produção de produtos e aquelas que prestam serviços dependentes de máquinas ou serviços repetitivos – as empresas prestadoras de serviços intelectuais são diferentes entre si. É preciso estudar as atividades e o processo produtivo antes de se falar em aplicação dos métodos.

#### *Identificação das Atividades Relevantes*

As empresas prestadoras de serviços de atividades intelectuais não entregam ao cliente um produto padronizado. Assim, imperioso definirmos pequenos “departamentos ou unidades de custos” de produção, ainda que todos os colaboradores deles participem. Isto permitirá uma contagem do número de trabalhos realizados.

#### *Atribuir os Custos às Atividades*

O custo de uma atividade compreende todos os sacrifícios de recursos necessários para desempenhá-los. Muitas vezes, é possível agrupar vários itens de custos em um só para refletir a natureza do gasto pelo seu total. Outras vezes, pode ser recomendável desmembrar uma conta em várias sub contas para melhor evidenciar os recursos utilizados por diversas atividades (MARTINS, 2008 p. 94).



TABELA 1 - Comparação de características entre empresas de manufatura e pesquisa

Itens	Características Observadas	
	Empresa de Manufatura	Empresa de Pesquisa
Classificação dos Custos	A proporção dos custos diretos e indiretos/ou fixos/variáveis depende do tipo da empresa de manufatura.	Praticamente todos os custos são indiretos e, na sua maioria, fixos. Praticamente todos os custos diretos, apesar da baixa proporção, são variáveis.
Definição das Atividades	Facilmente identificadas no processo produtivo.	De difícil identificação, às vezes se confundem com as tarefas.
Presença do Cliente	Não é fator relevante para iniciar um processo produtivo.	É essencial, pois é o cliente que inicia o serviço, através de sua solicitação.
Modelo de Produção	De acordo com o tipo de empresa, pode ser por encomenda ou contínua.	Apresenta características de um modelo por encomenda.
Definição dos Objetos de Custos	Facilmente identificáveis, devido à característica dos produtos de serem concretos.	De difícil identificação, pois os serviços por serem abstratos, às vezes se confundem com as atividades.
Característica Física	Produtos são objetos, são concretos e de fácil padronização.	Serviços são experiências, são idéias, são conceitos, são abstratos e de difícil padronização.
Direcionadores de Atividades	São apresentados sob diversas formas e variam de acordo com o tipo de empresa.	São apresentados, na sua maioria, sob a forma de tempo de dedicação.
Horas Apontadas	Facilmente anotadas devido ao tipo de processo.	Dificuldade no apontamento devido à complexidade do processo.
Estoque	Produto é estocável	Não há estoque, pois a produção e o consumo de serviços são simultâneos.

Fonte: MAUAD e PAMPLONA (2002).

A atribuição de custos pode se feita de três formas diferentes. A alocação direta, quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens de custos com certas atividades; o rastreamento<sup>13</sup>, que é uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a

<sup>13</sup> Essa relação é expressa através de direcionadores de custos de primeira geração, também conhecidos como direcionadores custos de recursos, tais como número de empregados, área ocupada, horas-máquinas, etc.



ocorrência da atividade e a geração dos custos; e o rateio<sup>14</sup>, que é realizado apenas quando não há a possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento, porém deve-se ter em mente que rateios arbitrários não devem ser feitos (MARTINS, 2008 p. 94/95).

Pela definição de custos diretos dada por GRECO e AREND (2001, p. 133)<sup>15</sup>, não há como fazer alocação direta de custos, pois os custos se confundem, por não haver modo de diferenciar o que é exclusivamente para a produção dessas empresas e o que se destina ao apoio. Será necessário criar centros de custos para cada uma das atividades aludidas anteriormente, ou melhor, proceder a atribuição de custos por meio de rateio.

Também é preciso acompanhar alguns processos produtivos para fazer medições, bem como realizar entrevistas com os colaboradores, a fim de apurar a quantidade de atividades realizadas em determinado período e o tempo gasto para sua realização.

#### *Identificar e Selecionar os Direcionadores de Custos*

Nesse momento, curial descobrir quais são os direcionadores<sup>16</sup> de custos. O direcionador de primeira geração identifica como as atividades consomem os recursos e serve para custear as atividades, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades. O outro direcionador, o de segunda geração, identifica a maneira como os produtos “consomem” as atividades e serve para custear produtos (ou outros custeios), ou seja, indica a relação entre as atividades e os produtos (MARTINS, 2008 p. 96).

A distinção conceitual entre direcionadores de recursos e direcionadores de atividades (primeiro e segundo geração) leva à distinção entre determinantes de custos e determinantes de atividades. A quantidade de direcionadores com que se vai trabalhar depende do grau de precisão desejado e da relação custo-benefício (MARTINS, 2008 p. 96).

---

<sup>14</sup> Essa relação é expressa através de direcionadores de custos de segunda geração, também conhecidos como direcionadores de custos de atividades, onde há a necessidade de se individualizar cada etapa da departamentalização e atribuir a ela um “centro de custo”, o que traz um maior grau de precisão na apuração do custo e um maior trabalho no controle desse custo.

<sup>15</sup> Compreende qualquer despesa ou gasto perfeitamente identificável e relacionado diretamente com o produto fabricado ou serviço prestado. Em sentido mais amplo, relaciona-se, de forma direta, com a produção contínua, seriada ou por ordem de serviço de bens.

<sup>16</sup> É o fato que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos seus custos. Para efeito de custeio dos produtos, o direcionador deve ser um fator que determina ou influencia como os produtos “consomem” (utilizam) as atividades. Assim, o direcionador de custos será a base utilizada para atribuir os custos das atividades aos produtos.



Os direcionadores de custos serão as atividades realizadas. Isso se deve ao fato de que todos os serviços são obrigados a passar pela mesma linha de produção. O grande problema da equipe do ABC será definir qual o índice padrão para fazer o rateio dos custos indiretos do serviço (administração, comercial, etc.), uma vez que índices de tempo, muito utilizados pelas indústrias (horas-máquina), não podem ser precisados com eficiência.

#### *Atribuição dos Custos dos Recursos às Atividades*

Nas empresas prestadoras de serviços intelectuais, os custos dos recursos se confundem com as atividades. Dessa forma, podemos passar direto à atribuição dos custos aos produtos.

#### *Atribuir os Custos das Atividades aos Produtos*

Até o presente momento, foram identificadas as atividades relevantes, atribuídos os custos das atividades e definidos os direcionadores de custos. Agora, os custos indiretos de serviços serão direcionados de acordo com o número de atividades realizadas por serviço/produto.

Para descobrir o número de produtos entregues, será preciso fazer uma contagem manual do número de documentos elaborados e separá-los de acordo com a sua natureza, independentemente do tamanho ou da complexidade.

Apesar de ser uma forma simplista, ela é suficiente para direcionar os custos indiretos, porém não soluciona o problema deste trabalho. Para tanto, os documentos deverão sofrer nova separação e contagem, desta vez levando em consideração a complexidade do trabalho entregue. Nestes casos, um time-sheet pode ser de grande valia para o cálculo, mas se a empresa não tem por hábito medir o tempo através de time-sheet, outro meio pode ser utilizado: a contagem de tempo entre a contratação do trabalho e a entrega do mesmo, partindo da premissa de que um trabalho mais complexo demanda mais tempo que um trabalho mais simples.

Portanto, utilizando o tempo entre a contratação do trabalho e o tempo utilizado para sua elaboração, é possível aplicar o método ABC para cálculo dos custos das atividades das empresas prestadoras de serviços de atividade intelectual.

## **5.2 Método de custeio TDABC**



O TDABC ignora a fase de definição da atividade e, portanto, elimina a necessidade de alocar os custos do departamento entre as várias atividades por ele executadas. Apenas dois parâmetros precisam ser estimados: a taxa do custo da capacidade para o departamento e o uso da capacidade por cada transação processada no departamento. A taxa do custo da capacidade é determinada pela fórmula (KAPLAN e ANDERSON, 2007 p. 11/12):

$$\text{Tx. custo capacidade} = \text{Custo da capac. fornecida} \div \text{Cap. prática dos recursos fornecidos}$$

Para estimar o numerador, são agregados todos os custos de determinado departamento produtivo/operacional, entre eles: remuneração e encargos de supervisores, valor da área utilizada, custos de equipamentos (ex: depreciação), custos de utilidades, custos da administração central e de unidades de apoio (ex: tecnologia da informação) que presta serviços ao departamento operacional. Convém ressaltar que os custos da administração central (ex: realização de auditorias específicas) e das unidades de apoio (ex: instalação de software) podem ser alocados aos departamentos de acordo com trabalho efetivo (tempo) que a administração central e as unidades de apoio dedicam (ou dedicaram) ao departamento operacional (SARAIVA JÚNIOR, 2009, p. 59).

Para valorar o denominador, Kaplan e Anderson (2007) indicam que a capacidade real dos recursos que servem para que o trabalho do departamento operacional seja realizado deve ser mensurada. (SARAIVA JÚNIOR, 2009 p. 60)

Para formar a equipe de criação do TDABC, é necessário escolher um departamento ou um grupo de pessoas que exerçam as mesmas tarefas ou análogas, a fim de poderem servir de parâmetro para o restante da empresa.

Escolhidas as pessoas, passa-se a extrair os dados do sistema integrado de gestão. Essas informações serão o fundamento do projeto-piloto. Especificamente em uma empresa prestadora de serviços de atividade intelectual, a equipe do TDABC encontrará uma gama de atividades diferentes, porém conexas em algum ponto. As únicas informações coerentes em todos os setores são as Administrativas (luz, telefone, internet, dentre outras).

A equipe do TDABC será obrigada a fazer um corte, para trabalhar com apenas um tipo de atividade, preferencialmente aquela de maior volume de ocorrências. Entretanto, ainda que as atividades sejam nominalmente as mesmas, na prática podem não ser. Isso obrigará a equipe a



especializar ainda mais as atividades que farão parte do projeto-piloto, até encontrar algum tipo de padronização mensurável.

Apesar de KAPLAN e ANDERSON (2007) afirmarem não ser necessário definir as atividades, a equipe não conseguirá desenvolver o trabalho sem escolher as atividades relevantes. Também não se pode olvidar que o trabalho dos autores partiu de estudos realizados junto a empresas que já possuíam sistemas integrados de gestão, o que não é a realidade das empresas prestadoras de serviços intelectuais, com exceções (Contadores habitualmente trabalham com sistemas integrados de gestão para elaborar a contabilidade das empresas).

Para descobrir ao custo da capacidade produtiva, a empresa precisará descobrir os custos totais dos departamentos de produção. No caso das empresas prestadoras de serviços, podemos considerar o custo total, já que as atividades se confundem entre todos os colaboradores. Em seguida, a equipe do TDABC deverá utilizar as mesmas informações já descritas no método ABC para os direcionadores de custos: a contagem do número de serviços realizados e o tempo entre a contratação do serviço e a elaboração do documento. É preciso ter em mente que o TDABC permite que na taxa de custo da capacidade produtiva se inclua situações incomuns, portanto, a equipe poderá considerar na conta a possibilidade de ocorrerem eventos indesejados<sup>17</sup> e prever como esses eventos impactarão nos custos das atividades.

O último item – a capacidade prática dos recursos fornecidos – é de simples constatação. A equipe do TDABC deverá contar o número de colaboradores aptos a realizarem aquelas tarefas e calcular o número de horas ou minutos que estão disponíveis para a realização das mesmas. Considerando que nenhum colaborador trabalha oito horas por dia sem descanso, bem como que podem ser chamados a trabalhar em tarefas alheias à produção, essa equipe deverá criar um fator de desconto, onde levará em consideração esse tempo que o colaborador não está trabalhando, os feriados, as férias individuais e coletivas e eventuais faltas por doença e/ou problemas familiares.

De posse desses números, a empresa calcula a taxa do custo da capacidade. Com esse valor, ela consegue descobrir o custo de cada atividade realizada pela multiplicação do tempo de cada atividade pela taxa. Multiplicando o custo de cada atividade pelo número de ocorrências e depois somando os resultados, ter-se-á o custo total do departamento.

---

<sup>17</sup> Para contadores, uma decisão administrativa indeferindo a operação de compensação; para advogados, uma decisão interlocutória; para arquitetos e engenheiros, a não aprovação de um projeto junto à Secretaria de Obras, etc.



Partindo da premissa de que todos podem praticar as mesmas atividades, e também que a probabilidade de esses colaboradores terem que realizar atividades não ligadas à produção é elevada, a equipe do TDABC das empresas prestadoras de serviços de atividades intelectuais deverá aplicar uma taxa de desconto maior para a capacidade prática dos recursos fornecidos, o que impactará no aumento taxa hora/minuto e, conseqüentemente, no custo de produção.

## **6 CRUZAMENTO DOS MÉTODOS E APLICAÇÃO**

Os métodos ABC e TDABC conseguem apurar os custos das empresas prestadoras de serviços de atividades intelectuais.

O método ABC obriga a empresa a distribuir os custos indiretos proporcionalmente entre as atividades da empresa, já que os direcionadores de custos são as próprias atividades. Posteriormente à alocação aleatória dos custos indiretos, a empresa deverá alocar o custo a cada atividade, através do critério de tempo decorrido entre a contratação do serviço e a entrega do mesmo.

O tempo decorrido é uma informação imprecisa, uma vez que parte da premissa de que uma atividade mais complexa demanda mais tempo que outra resolvida rapidamente. Portanto, a alocação dos custos indiretos dependerá de análise de fatos ocorridos anteriormente, o que não é uma prática contábil recomendável, já que o tempo decorrido em atividades semelhantes pode não ser o mesmo. O método ABC, apesar de aplicável, é torna muito complexo e dispendioso para as empresas prestadoras de serviços de atividade intelectual, pois utiliza muita subjetividade para definir os critérios de alocação dos custos. Ademais, não consegue refletir a complexidade das atividades, ou seja, não consegue fornecer aos tomadores de decisão informações sobre a complexidade dos serviços realizados, nem qual será o impacto de cada um na empresa.

O método TDABC, por seu turno, se mostrou mais prático e seguro, uma vez que a eliminação da etapa de definição das atividades faz com que a empresa ganhe tempo para a sua elaboração. As estimativas se limitam a duas, o que garante maior segurança para o cálculo, ao contrário do método de custeio ABC, que abusa das alocações aleatórias. Essas estimativas são apuradas da mesma forma que no ABC, porém a vantagem é que o tempo despendido para apuração e definição dessas estimativas é menor, já que o critério “tempo” no TDABC é calculado com base em eventos presentes e possíveis no futuro, ao passo que o método ABC obriga a empresa a trabalhar com o tempo passado, informação que não consegue passar ao custo apurado a complexidade do serviço/produto. Outra



vantagem do método é a possibilidade de prever os custos em relação à complexidade do serviço realizado e como essa complexidade onera a empresa.

Uma desvantagem constatada é que o método de custeio TDABC obriga a equipe a considerar no cálculo da capacidade disponível uma taxa de desconto elevada, uma vez que a probabilidade de os colaboradores da produção serem chamados a realizar tarefas alheias à produção é elevada e, com isso, a taxa hora ou minuto pode ser elevada e não refletir com exatidão os custos da empresa.

Apesar dessa desvantagem, esse método permite calcular com maior certeza os custos das empresas prestadoras de serviços de atividades intelectuais.

## **7 CONCLUSÃO**

As empresas prestadoras de serviços envolvendo atividades intelectuais são aquelas que o resultado da atividade é a entrega de um documento. Não há entrega de um bem ou a verificação física de uma prestação de serviço. Todo o trabalho é realizado através de análise da casuística e estudo de documentos.

O método de custeio ABC (Activity Based Costing) parte da premissa de que os rateios de custos não precisam ser realizados proporcionalmente ao custo de mão-de-obra, podendo os gestores escolher outros critérios para esse rateio, que deixam mais claras as informações sobre os custos das empresas.

O método de custeio TDABC, por definição, parte do princípio de que as atividades já estão definidas, partindo, então, para a análise de custos através de uma conta matemática envolvendo o custo da capacidade produtiva e a capacidade prática dos recursos fornecidos, e o resultado será a taxa do custo da capacidade produtiva. O resultado da multiplicação do tempo de cada atividade pelo número de ocorrências e pela taxa hora resultará no custo total do departamento.

Aplicando o método ABC às empresas prestadoras de serviços de atividades intelectuais, se verificou que primeiramente a empresa deverá fazer a contagem do número de atividades realizadas. Em seguida, deverá contar o número de trabalhos entregues, uma vez que todos os produtos passam pelas mesmas atividades. Após essa divisão, os custos indiretos podem ser rateados com grande facilidade. O tempo despendido entre a contratação do serviço e a entrega do mesmo é um importante mecanismo para apurar o custo individual de cada trabalho realizado, que pode ser verificado também através da implantação do time-sheet ou controle de horas trabalhadas.



O método de custeio TDABC (Time-Driven Activity Based Costing), quando aplicado às empresas prestadoras de serviços de atividades intelectuais, demanda considerar uma taxa de desconto maior que o normalmente aplicado pelas empresas por conta do fato de que a probabilidade dos colaboradores não estarem realizando tarefas de produção é alta. De posse do custo do departamento – que no caso dessas empresas é equivalente ao custo total da empresa – e a divisão do número de minutos disponíveis, descontada a taxa de ociosidade, é calculada a taxa hora ou minuto. Multiplicando-se o número de ocorrências de cada atividade pela taxa hora ou minuto e somando-se com os resultados das demais atividades, ter-se-á o custo total do departamento por atividade.

Analisando os resultados do presente estudo, concluiu-se que o método de custeio TDABC consegue refletir melhor o custo dessas atividades. O método de custeio ABC demanda um tempo excessivo de averiguação do número de atividades para apurar os direcionadores de custos para, em seguida, ratear os custos indiretos, ao passo que o método de custeio TDABC elimina esta etapa, partindo do número de ocorrências de cada resultado, bem como sendo possível prever intercorrências, o que não é possível com o método ABC.

## REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- BRASIL, Lei Federal 10.406, de 10 de Janeiro de 2002.
- EVERAERT, Patricia; BRUGGEMAN, Werner; DE CREUS, Gertjan. **Sanac Inc.:** from ABC to time-driven ABC (TDABC) – an instructional case. *Journal of Accounting Education*. Bruxelas: Elsevier, 2007.
- GRECO, Alvíso Lahorgue; AREND, Lauro Roberto. **Contabilidade: teoria e prática básicas**. 9. ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2001.
- FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010.
- KAPLAN, Robert S. e ANDERSON, Steven R. **Custeio baseado em atividade e tempo**. Trad. Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.
- KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e prática da pesquisa**. 14. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 1997.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.



MAUAD, Luiz G. A. e PAMPLONA, Edson O. **O Custeio ABC em empresas de serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor.** IX Congresso Brasileiro de Custos. Outubro de 2002. São Paulo, SP, disponível em <http://www.iepg.unifei.edu.br/edson/download/Artguilacongbra02.pdf> -acesso em 04/04/2011.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais.** In: BEUREN, Ilse Maria. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SOUZA, Antônio Artur de, et al. **Análise da aplicabilidade do time-driven activity-based costing em empresas de produção por encomenda.** Blumenau: Revista Universo Contábil, FURB, v. 6, n.1, p. 67-84, jan./mar., 2010.

\_\_\_\_\_. **Aplicação do time-driven ABC em uma organização sem fins lucrativos.** São Paulo: Anais do 10º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade – 26 a 27 de julho de 2010. Disponível em <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/377.pdf> -acesso em 17/11/2010.

SARAIVA JÚNIOR, Abraão Freires. **Decisão de mix de produtos sob a ótica do custeio baseado em atividades e tempo.** Dissertação (Mestrado) -Escola Politécnica da Universidade de São Paulo. Departamento de Engenharia de Produção. --São Paulo, 2009, disponível em [http://143.107.106.221:8080/projetos/pro/pos\\_graduacao/todas-as-disciplinasde-pos/microeconomia-aplicada-a-engenharia-deproducao/oferecimento\\_00003/Dissertacao%20-%20Abraao%20Jr.%20-%20v6.4.pdf](http://143.107.106.221:8080/projetos/pro/pos_graduacao/todas-as-disciplinasde-pos/microeconomia-aplicada-a-engenharia-deproducao/oferecimento_00003/Dissertacao%20-%20Abraao%20Jr.%20-%20v6.4.pdf) – acesso em 23/05/2011.

[www.oab.org.br](http://www.oab.org.br) – acesso em 17/11/2010.

[www.confea.org.br](http://www.confea.org.br) – acesso em 17/11/2010.

[www.cofecon.org.br](http://www.cofecon.org.br) – acesso em 17/11/2010.

[www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br) – acesso em 17/11/2010.

<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portuguesportugues&palavra=atividade> e – acesso em 27/02/2011.

<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portuguesportugues&palavra=intelectual> – acesso em 27/02/2011.

<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portuguesportugues&palavra=inteligencia> – acesso em 27/02/2011.