



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLE DE GESTÃO

Marcos Paulo Fortunato

**Análise de lucratividade baseada no *Time-Driven Activity Based-Costing* (TDABC) em
uma organização de serviços contábeis de Santa Catarina**

Florianópolis
2022

Marcos Paulo Fortunato

**Análise de lucratividade baseada no *Time-Driven Activity Based-Costing* (TDABC) em
uma organização de serviços contábeis de Santa Catarina**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao Programa de Pós-Graduação em Controle de Gestão da Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do título de Mestre em Controle de Gestão.
Orientador: Prof. Cleyton de Oliveira Ritta, Dr.

Florianópolis

2022

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Fortunato, Marcos Paulo
Análise de lucratividade baseada no Time-Driven
Activity Based-Costing (TDABC) em uma organização de
serviços contábeis de Santa Catarina / Marcos Paulo
Fortunato ; orientador, Cleyton de Oliveira Ritta, 2022.
66 p.

Dissertação (mestrado profissional) - Universidade
Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico, Programa
de Pós-Graduação em Controle de Gestão (MP*), Florianópolis,
2022.

Inclui referências.

1. Controle de Gestão (MP*). 2. Gestão de custos. I.
Ritta, Cleyton de Oliveira . II. Universidade Federal de
Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Controle de
Gestão (MP*). III. Título.

Marcos Paulo Fortunato

**Análise de lucratividade baseada no *Time-Driven Activity Based-Costing* (TDABC) em
uma organização de serviços contábeis de Santa Catarina**

O presente trabalho em nível de Mestrado foi avaliado e aprovado, em 03 de novembro de 2022, pela banca examinadora composta pelos seguintes membros:

Prof. Cleyton de Oliveira Ritta, Dr.

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Prof. Erves Ducati, Dr.

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Prof. Jaime Dagostim Picolo, Dr.

Universidade do Extremo Sul Catarinense (UNESC)

Certificamos que esta é a **versão original e final** do trabalho de conclusão que foi julgado adequado para obtenção do título de Mestre em Controle de Gestão de acordo com a portaria N° 032/PPGCG/2022.

Insira neste espaço a
Assinatura digital

Prof. Valmir Emil Hoffmann, Dr.

Coordenação do Programa de Pós-Graduação

Insira neste espaço a
assinatura digital

Prof. Cleyton de Oliveira Ritta, Dr.

CCN/CSE/UFSC (Orientador)

Florianópolis, 2022.

Dedico esta conquista, especialmente, à minha esposa Taynara e meu filho Lucca, à minha família, e aos amigos que estiveram ao meu lado incentivando-me.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por proporcionar-me inspiração e sabedoria na execução desse trabalho e pela oportunidade concedida de enriquecer meus conhecimentos na área em que atuo.

O desenvolvimento deste trabalho contou com a colaboração de diversas pessoas, dentre as quais agradeço:

Ao meu orientador, Prof. Dr. Cleyton de Oliveira Ritta que durante todo o período do mestrado acompanhou-me com muita dedicação e profissionalismo. Contribuiu com toda sua experiência e não mediu esforços para me auxiliar na elaboração do projeto e no desenvolvimento da pesquisa.

Aos professores do Programa de Pós-graduação em Controle de Gestão que contribuíram com seus ensinamentos para que eu pudesse concluir este trabalho.

Aos diretores da organização contábil que acreditaram no projeto, e colaboraram no processo de obtenção de todos os dados necessários para a realização da pesquisa.

Aos meus familiares por todo carinho, afeto e incentivo transmitido durante este período para que eu continuasse firme com meu objetivo.

A minha linda e amada esposa Taynara, por estar sempre ao meu lado. Ela é meu alicerce em todos os momentos da vida. Algumas vezes, nas quais pensei em desistir durante esta caminhada, ela não me deu esta opção, sempre me encorajou, apoiou e aconselhou a seguir em frente para tornar este sonho possível.

Ao meu pequeno filho Lucca, que é minha fonte de inspiração e a luz da minha vida. Ele, me dá força e motivação sem precisar dizer nenhuma palavra, apenas pelo amor e pureza contido em seu coração transmitido por seus olhos.

Aos meus amigos, pela paciência comigo e por compreenderem minhas ausências nos eventos sociais promovidos durante este período.

Agradeço à Universidade Federal de Santa Catarina, pela oportunidade de cursar um mestrado profissional de excelência.

Enfim, agradeço todos àqueles que de alguma forma contribuíram com o desenvolvimento da pesquisa realizada no Curso de Mestrado e me apoiaram para eu trilhar este caminho satisfatório de formação profissional e pessoal.

“O que não é medido não é gerenciado.”

(KAPLAN; NORTON, 1997, p. 21).

RESUMO

As estratégias de gestão de custos praticadas pelas organizações contribuem com informações relevantes no processo gerencial para a tomada de decisão. Para as organizações de serviços contábeis, este assunto ganha relevância devido principalmente à concorrência baseada no preço dos serviços que afeta diretamente na continuidade das atividades e na qualidade dos serviços prestados. Diante deste contexto, a presente pesquisa possui como objetivo geral mensurar a lucratividade baseada no *Time-Driven Activity Based-Costing* (TDABC) em uma organização de serviços contábeis de Santa Catarina. Para atender esse objetivo, realizou-se uma pesquisa de natureza descritiva com abordagem qualitativa, do tipo estudo de caso e pesquisa ação com a coleta de dados documental. Os resultados demonstraram que o grupo/subgrupo de clientes com maior nível de lucratividade foram: a) Grupo 1/Subgrupo 1: com 32,86%, Grupo 3/Subgrupo 2: com 29,00% e Grupo 2/Subgrupo 4: com 26,31%. Por outro lado, o Grupo 4/Subgrupo 5, apresentou prejuízo de 15,17%. De modo geral, a organização atingiu um percentual de lucratividade satisfatório 24,07%. Entretanto, algumas ações gerenciais necessitam ser implementadas devido às deficiências identificadas, como: a) revisão dos preços de venda dos serviços prestados para alguns clientes, b) otimização de processos internos por meio de utilização de integração de arquivos eletrônicos, e c) incentivo aos clientes na utilização de sistemas gerenciais. Tais ações corroboraram com a redução no tempo dos serviços prestados e no aumento da lucratividade.

Palavras-chave: Organizações de Serviços Contábeis. Métodos de Custeio. *Time-Driven Activity Based-Costing* (TDABC). Gestão de Custos.

ABSTRACT

The cost management strategies practiced by organizations contribute with relevant information in the management process for decision-making. For organizations in accounting services, this issue gains relevance mainly due to competition based on the price of services that directly affects the continuity of activities and the quality of services provided. Given this context, the present research has the general objective of measuring profitability based on Time-Driven Activity Based-Costing (TDABC) in an accounting services organization in Santa Catarina. To meet this objective, a descriptive research with a qualitative approach is carried out, of the case study and action research type with the collection of documentary data. The results show that the group/subgroup of customers with the highest level of profitability were: a) Group 1/Subgroup 1: with 32.86%, Group 3/Subgroup 2: with 29.00% and Group 2/Subgroup 4: with 26.31%. On the other hand, Group 4/Subgroup 5 presented a loss of 15.17%. In general, the organization reaches a satisfactory percentage of profitability 24.07%. However, some managerial actions need to be implemented due to the deficiencies identified as: a) the revision of the sales prices of the services provided to some clients, b) optimization of internal processes through the use of electronic file integration and c) incentive to clients in the use of management systems. Such actions corroborate the reduction in the time of the services provided and the increase in profitability.

Keywords: Accounting Services Organizations. Costing Methods. Time-Driven Activity Based-Costing (TDABC). Costs management.

LISTA DE FÓRMULAS

Fórmula 1 - Equação para cálculo da taxa da capacidade.	32
Fórmula 2 - Equação para cálculo de custo anual.	51
Fórmula 3 - Equação para cálculo de custo mensal.....	51
Fórmula 4 - Equação para cálculo de custo unitário mensal.	51

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Custos fixos e variáveis.....	24
Quadro 2 - Custos diretos e custos indiretos	25
Quadro 3 - Vantagens e desvantagens do método ABC.....	28
Quadro 4 - Etapas de implementação do TDABC	31
Quadro 5 - Quadro funcional e principais atividades por departamento.....	42

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Custos com pessoal (em reais / R\$ e em %)	42
Tabela 2 - Custos operacionais anuais (em reais / R\$ e em %)	43
Tabela 3 - Custos administrativos anuais (em reais / R\$ e em %)	43
Tabela 4 - Custos operacionais e administrativos anuais (em reais / R\$)	44
Tabela 5 - Cálculo de capacidade prática (real) por colaborador no ano (2021)	45
Tabela 6 - Cálculo de capacidade prática mensal por departamento	45
Tabela 7 - Custo total anual (em reais / R\$)	46
Tabela 8 - Capacidade prática em minutos no ano	48
Tabela 9 - Taxa de custo de capacidade prática anual	49
Tabela 10 - Custo por grupo e subgrupo de cliente anual, mensal e unitário (em reais / R\$)	50
Tabela 11 - Lucratividade por grupo e subgrupo de cliente anual e mensal (em reais / R\$)	54

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Activity Based Costing
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
DIME	Declaração do ICMS e do Movimentos Econômico
EFD	Escrituração Fiscal Digital
EPP	Empresa de Pequeno Porte
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
INSS	Instituto Nacional de Seguro Social
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
IRPJ	Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
ME	Microempresa
PIS	Programa Integração Social
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
(TDABC)	Time-Driven Activity Based-Costing

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	15
1.2	OBJETIVOS DE PESQUISA	18
1.2.1	Objetivo Geral	18
1.2.2	Objetivos Específicos.....	18
1.3	JUSTIFICATIVA	18
2	REFERENCIAL TEÓRICO	21
2.1	GESTÃO DE CUSTOS.....	21
2.2	MÉTODOS DE CUSTEIO (ABC) - Activity Based Costing e Time - Driven Activity Based - Costing (TDABC) - Time Driven Activity Based Costing	26
2.2.1	Método de custeio (ABC) - Activity Based Costing.....	26
2.2.2	Método de Custeio Time-Driven Activity Based-Costing (TDABC)	29
2.3	GESTÃO DE CUSTOS EM ORGANIZAÇÕES DE SERVIÇOS CONTÁBEIS	34
2.3.1	Relevância das organizações de serviços contábeis	35
2.3.2	Estudos anteriores sobre TDABC e organizações de serviços contábeis.....	36
3	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	39
3.1	ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	39
3.2	PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS	40
4	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	41
4.1	MAPEAMENTO DOS CUSTOS E DAS ATIVIDADES ORGANIZACIONAIS	41
4.2	IDENTIFICAÇÃO DO TEMPO UTILIZADO NA EXECUÇÃO DAS ATIVIDADES ORGANIZACIONAIS	44
4.3	MENSURAÇÃO DO CUSTO E DA LUCRATIVIDADE POR TIPO DE CLIENTES E DA ORGANIZAÇÃO.....	46
5	CONCLUSÃO.....	57
	REFERÊNCIAS	60

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo, apresenta uma contextualização pertinente ao tema do presente estudo e ao problema de pesquisa, elencando os objetivos estipulados e a justificativa acerca da relevância da pesquisa, como contribuição teórica e prática no âmbito contábil.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

No processo decisório das organizações, a gestão de custos, auxilia na tomada de decisão e corrobora para o crescimento organizacional das instituições / empresas. Em um ambiente cada vez mais tecnológico, global e competitivo, as decisões organizacionais, muitas vezes, tornam-se um evento complexo de suma importância no mundo empresarial. Logo, por meio de uma revisão integrativa da literatura dos autores: Martins, E. (2003, 2010, 2018) e Megliorini (2012), notou-se que a gestão de custos é uma das práticas organizacionais com grande valia para processo decisório. Dentro deste processo organizacional existem diversas práticas de gestão, destacam-se, portanto, as organizações contábeis, cujas prestam serviços à sociedade no atendimento de obrigações contábeis, tributárias e gerenciais, tanto para pessoas físicas quanto jurídicas. Para as empresas, os benefícios destes serviços são inúmeros, pois, os diversos tipos de serviços contábeis existentes, auxiliam na gestão dos negócios por meio da coleta, registro, mensuração e apresentação de fatos econômicos, a fim de gerar informações necessárias para auxiliar os gestores no processo de tomada de decisões. (MADRUGA; COLOSSI; BIAZUS, 2016).

Com esta visão, os autores: Martins, E. (2003, 2010, 2018) e Szychta (2010), abordam que como o setor de prestação de serviços contábeis está em constante evolução e é progressivamente competitivo, requer que os gestores dessas organizações busquem por informações que auxiliem na melhoria e na eficiência dos serviços realizados, com o intuito de aumentar a fidelização de clientes, maximizar a lucratividade nos serviços e contribuir para perenidade do negócio dos clientes. Dessa forma, infere-se com os conceitos abordados na obra: Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação, dos autores: Iudícibus e Marion (2007), que a tarefa básica do contador é produzir informações úteis aos usuários da contabilidade no sentido de possibilitar decisões assertivas de gestores.

Para Souza, T. (2003), as organizações contábeis contribuem de forma significativa no desenvolvimento do país, visto que geram informações gerenciais e tributárias para a tomada

decisão dos clientes. Segundo Rodrigues e Lemos (2009), a maioria das organizações contábeis prestam serviços para pequenas e médias empresas que necessitam de serviços contábeis, tributários e gerenciais para que possam atender as demandas governamentais e dos clientes. Assim, percebe-se a relevância dos serviços contábeis, visto que os clientes necessitam de profissionais capacitados para atender as demandas estratégicas, gerenciais e operacionais.

Nas organizações contábeis, o mesmo tipo de serviço pode incorrer em diferentes demandas, decorrentes das especificidades dos clientes e, conseqüentemente, diferentes montantes de custos para atender as diversas necessidades dos clientes. Diante deste contexto, as atividades de gestão de custos, representam um papel fundamental para identificação dos custos dos serviços, mensurar a lucratividade e definir adequadamente a precificação dos serviços prestados. Souza (2006), acrescenta que na gestão de custos, a utilização de sistemas e métodos de custeio é fundamental para estabelecer os elementos de custo ou objetos de custeio que podem ou não ser considerados na mensuração do custo dos produtos ou serviços.

Entretanto, segundo Kaplan e Cooper (1998), mesmo que as empresas prestadoras de serviços, tenham todas as suas atividades padronizadas, o comportamento do cliente influencia diretamente no tempo de execução das atividades. Neste viés, é necessário que haja um diálogo entre as partes envolvidas, afim de estabelecer formas plausíveis de gestão. Pois, conforme Rebouças *et al.* (2018), a gestão de custos, possibilita o gerenciamento das despesas com a finalidade de melhorar os processos de desperdícios nas produções, nas comercializações ou na prestação de serviços, independente das atividades das empresas, sendo ela com fins lucrativos ou não.

Com a mesma perspectiva, Atkinson *et al.* (2015), mencionam que o sistema de custeio tem a finalidade de servir como uma ferramenta de gestão para as empresas, gerando informações importantes para a tomada de decisão dos gestores, como identificar tarefas e custos desnecessários, fazer comparações entre os valores recebidos com o custo e controlar os recursos disponíveis. Por sua vez, os métodos de custeio, são definidos por Bornia (2002), como filosofias a serem adotadas pelos sistemas de custos, conforme o objetivo e/ou o período de tempo com o objetivo de mensurar o custo incorrido nas atividades e produção ou prestação de serviços.

De acordo com os estudos realizados na literatura e nos conceitos abordados por Martins, E. (2003, 2010, 2018), entre outros autores, acerca da gestão de custos, existem diversos métodos de custeio e como principais destacam-se: Absorção, Variável e Baseado em Atividades (ABC). Entretanto, para fins desta pesquisa, priorizou-se a utilização do método de

custeio *Time-Driven Activity Based-Costing* (TDABC), por ser considerado mais aderente para as organizações prestadoras de serviços. Segundo Piccoli e Zanettini (2012), o método TDABC torna-se um procedimento/ técnica de custeio mais indicado para empresas prestadoras de serviços de contabilidade, devido à possibilidade de trabalhar os custos de acordo com a complexidade do serviço e à possibilidade de direcioná-los diretamente as atividades ou departamentos organizacionais.

De acordo com os autores Kaplan e Anderson, (2007c), o método TDABC surgiu como uma abordagem decorrente do método de custeio baseado em atividades ABC, com o objetivo de fornecer uma opção simplificada na determinação dos custos. O método utiliza o tempo consumido pelas atividades para alocar os custos aos objetos de custeio e estimar o uso de recursos por meio de equações de estimativas temporais para determinar o tempo necessário para realizar cada atividade.

Outro ponto importante acerca do método e com relação a geração de receitas, como observa Megliorini (2012), é o dispêndio financeiro, o autor diz que as empresas comerciais e industriais e as prestadoras de serviços, necessitam de uma série de produtos, insumos e serviços de parcerias tecnológicas, para realizar as diversas atividades que compreendem o dia a dia contábil, tais como: materiais de escritório, impostos, salários e encargos, tarifas bancárias, energia elétrica, equipamentos, internet, aluguéis de sala, entre outros. Em comum acordo com o mencionado, por meio de uma revisão na literatura, percebeu-se nos conceitos dos autores: Dalci; Tanis e Kosan (2010), bem como com os autores Raaij; Vernooij e Triest (2003), que o “custo de atendimento ao cliente” é uma informação importante a ser identificada para auxiliar o processo de gestão, bem como na verificação de lucratividade de clientes, na identificação de clientes rentáveis e não rentáveis e na precificação adequada de serviços e como forma de assegurar a competitividade nos negócios.

Não menos obstante, acrescenta-se que nas organizações contábeis, os custos para precificação da prestação de serviços devem ser identificados e gerenciados para evitar prejuízos ou baixa lucratividade. Conforme menciona Martins, E. (2003, 2010, 2018), as organizações contábeis, devido à concorrência em ofertar mão de obra especializada e conquistar mais clientes, realizam a “precificação dos serviços” com base na atualidade do mercado, sem considerar os custos dos serviços, prejudicando desta forma a saúde financeira das empresas. Quanto a precificação dos serviços, infere-se com os conceitos abordados pelos autores: Oliveira, J.; Souza e Vieira (2004) e os autores Martins, A.; Santos (2014), que a mesma deve ser realizada de forma adequada, principalmente com base nos “custos dos serviços”

prestados. Contudo, outros fatores internos e externos devem ser observados, como por exemplo: a quantidade de colaboradores das organizações, as notas fiscais dos clientes, os funcionários dos clientes, os faturamentos dos clientes e os regimes de tributações dos clientes.

Neste contexto, tem-se a seguinte pergunta de pesquisa: como mensurar a lucratividade baseada no *Time-Driven Activity Based-Costing* (TDABC), em uma organização de serviços contábeis de Santa Catarina?

1.2 OBJETIVOS DE PESQUISA

Esta seção descreve os objetivos geral e objetivos específicos da pesquisa.

1.2.1 Objetivo Geral

A pesquisa tem por objetivo geral mensurar a lucratividade baseada no Time-Driven Activity Based-Costing (TDABC), em uma organização de serviços contábeis de Santa Catarina.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Mapear os custos e as atividades organizacionais;
- b) Identificar o tempo utilizado na execução das atividades organizacionais;
- c) Mensurar o custo e a lucratividade por tipo de clientes e da organização.

1.3 JUSTIFICATIVA

As organizações de serviços contábeis possuem relevância no segmento econômico brasileiro, visto que os serviços prestados atendem empresas industriais, comerciais, prestação de serviços e instituições sem fins lucrativos. Além disso, servem para fomentar o desenvolvimento econômico no país com o fornecimento de informações gerenciais e contábeis para as empresas e de recolhimento de tributos para o governo.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (2022), em dezembro de (2021), apontou a existência de (521.202) quinhentos e vinte um mil e duzentos e dois profissionais de contabilidade registrados, representado por 70,28% contadores e 29,72% técnicos de

contabilidade. O Conselho ainda destaca, nesse período, a existência de (79.506) setenta e nove mil quinhentos e seis organizações contábeis, sendo 55,85% sociedade empresarial, 21,56% empresário individual, 5,21% microempreendedor individual e 4,85% sociedade limitada unipessoal. Deste total de organizações contábeis ativas, destacam-se os Estados de São Paulo com 28,8 e Minas Gerais com 11,37%. Na região sul do país estão concentrados 20,44% das organizações contábeis ativas, sendo 5,99% no Estado de Santa Catarina.

As organizações contábeis oferecem serviços de escrituração contábil, fiscal, trabalhistas, assessoria contábil e gerencial. Esses serviços envolvem alta complexidade de informações contábeis, gerenciais e jurídicas e requerem constante atualização técnica por parte das organizações para acompanharem as mudanças no cenário econômico que envolvem as organizações. Os autores: Iudícibus e Marion (1999), na primeira edição da obra: *Introdução à teoria da contabilidade* (1999), reforçam que a tarefa básica do contador é produzir informações úteis aos usuários da contabilidade para que tais usuários consigam tomar decisões assertivas.

Estudos anteriores sobre gestão de custos, por meio da aplicação do TDABC em organizações contábeis, são destaques na literatura os autores Piccoli e Zanettini (2012), Lima (2013), Gianezini (2017), Bragagnol (2018), Colpo e Medeiros (2019) e Fabrin; Vizzatto e Paulus (2020). Esses autores verificaram a aplicabilidade do TDABC para mensurar a lucratividade de clientes, bem como para identificar facilidades e dificuldades de implantação desse método de custeio nas organizações de serviços contábeis.

Os autores supracitados, identificaram que o TDABC se mostra útil para as empresas prestadoras de serviços contábeis, porque o tempo é o principal mensurador do cálculo; possibilitando calcular o custo/minuto por departamento e por colaborador. Contudo, complicações para medir o tempo nos departamentos também foram identificadas, especialmente para o departamento contábil. Esse departamento realiza atividades específicas para cada cliente de acordo com a necessidade gestores, principalmente com a realização de reuniões frequentes para alinhamento gerencial e tomada de decisão. Tais fatores são complicadores para a mensuração do tempo na prestação de serviços.

Com base nos estudos anteriores, a presente pesquisa se diferencia ao aplicar o TDABC em uma organização de serviços contábeis de pequeno porte no Estado de Santa Catarina. A contribuição teórica da pesquisa está na apresentação da aplicabilidade do método de custeio TDABC no contexto de uma organização contábil de pequeno porte que não utiliza artefatos de gestão de custos como forma de apoio ao processo de gestão.

A contribuição prática da pesquisa está na aplicação do método de custeio TDABC para identificar os custos, estabelecer a precificação dos serviços e mensurar a lucratividade de clientes, família de clientes e da organização investigada. Com isso, fornece aos gestores informações úteis para um processo de gestão mais assertivo.

A contribuição social da pesquisa está na evidenciação do processo de aplicação do método de custeio TDABC em uma organização contábil de pequeno porte, no intuito de corroborar com o entendimento de processo por parte de outras organizações, gestores, consultores e demais profissionais interessados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo, apresenta-se uma breve revisão da literatura sobre a gestão de custos de forma a pormenorizar os métodos de custeio: *Activity Based Costing* (ABC) e *Time-Driven Activity Based-Costing* (TDABC), com ênfase em gestão de custos em organizações de serviços contábeis.

2.1 GESTÃO DE CUSTOS

A contabilidade de custo disponibiliza métodos de custeio como mecanismos de mensuração dos custos de produtos ou serviços prestados. Para a utilização de métodos de custeio é necessário o conhecimento do gestor relativo aos processos de realização da produção ou da prestação de serviços. Wernke (2005), relata que é imprescindível compreender corretamente os conceitos dos métodos de custeio para gerenciar os custos e preços de venda. O autor, ainda afirma que interpretar de maneira inadequada os conceitos definidos na literatura de gestão de custos pode levar o gestor a cometer equívocos, tornando as decisões nocivas as empresas.

Izidoro (2016, p. 59), enfatiza que:

A gestão dos custos de uma empresa com a expectativa de auxiliar os processos decisórios nada mais é do que a realização de uma análise mais aprofundada dos custos e do sistema de custeio adotado, sempre com o desejo de aumentar a vantagem competitiva da organização em relação aos seus concorrentes.

A compreensão sobre os custos de uma organização, de acordo com Bragagnol (2018), é determinante para o sucesso organizacional, desde que os custos sejam geridos da maneira correta, visto que possibilita a redução dos custos e o aumento da lucratividade. Logo, a gestão de custos é fundamental para competitividade e continuidade dos negócios. Conforme apontam os autores Piran *et al.* (2016), a gestão de custos é utilizada no apoio estratégico da empresa, juntamente com as estratégias de produção, torna-se um facilitador para a tomada de decisão.

A relevância da utilização da gestão de custo pelas empresas está atrelada a fatores como a globalização econômica, aumento de competitividade, diminuição de margens de lucro, melhoria de resultados, desenvolvimento de novos produtos. (SCHIER, 2013). Além disso, Vizzotto, Motta e Camargo (2019), esclarecem que a gestão de custos contribui nos processos

internos, essencialmente por estar atrelada ao desempenho econômico e financeiro da organização.

Para Rebouças *et al.* (2018), a gestão de custos relaciona-se a todos os processos de gestão e fornece uma visão estratégica da empresa, pois os custos podem ser caracterizados como medidas estratégicas adotadas pelas empresas para atingir os objetivos, desde a fabricação do produto é o momento de venda ou da prestação de serviços.

Segundo Izidoro (2016, p. 66):

O principal objetivo de qualquer sistema de alocação de custos deve ser sempre determinar o real valor dos custos incorridos no processo produtivo ou de prestação de serviço em função da lucratividade que esse processo proporcionará para a empresa no final do período analisado.

Custo é definido como um gasto relativo a um bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços, considerando os estudos de Martins, E. (2003, 2010, 2018). O autor menciona que custo é um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização de fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. (MARTINS, E., 2018).

Para Hansen e Mowen (2001), o custo, também pode ser compreendido como o valor em dinheiro ou equivalente a dinheiro que a empresa utiliza nos produtos e serviços, na expectativa de gerar um benefício atual ou futuro.

Para a gestão de custos, existe a necessidade de compreensão de outros conceitos básicos, além do conceito de custo, a saber: gasto, despesa, investimento, perda e desperdício. Esses conceitos servem para que o gestor consiga classificar os dados gerados de acordo com as características e necessidades das empresas. Ademais, também serve para o processamento dos dados, por meio de métodos de custeio, para geração informações gerenciais para tomada de decisão. (BORNIA, 2002).

Gastos são considerados todos os sacrifícios financeiros realizados para a aquisição de produtos e serviços. (IZIDORO, 2016). Uma compra ou um pagamento efetuado para a aquisição de mercadorias ou a contratação de um serviço deve ser considerado gasto. Os esforços econômicos, a entrega ou uma promessa de entrega quando houver a troca de dinheiro pelo que está sendo comprado também é considerado um gasto. Portanto, o gasto pode ser classificado como: custos, despesas e investimentos. (BERTI, 2007; IZIDORO, 2016; MARTINS, E., 2003, 2010, 2018; MARTINS, E.; ROCHA, 2015).

Despesa “é a expressão monetária do consumo ou da utilização de bens ou serviços no processo de administração geral da organização e da transferência de produtos, mercadorias e serviços aos clientes, no processo de geração de receita. ” (MARTINS, E.; ROCHA, 2015, p. 17). Martins, E. (2010, p. 25), observa que a “despesa é bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção de receitas”. Logo, as despesas são gastos realizados fora do processo produtivo ou prestação de serviço. (IUDÍCIBUS, 2000; VEIGA; SANTOS, F., 2016). No aspecto contábil, as despesas podem ser definidas como despesas com vendas, administrativas, financeiras. (MARTINS, E., *et al.*, 2013).

De acordo com as considerações de Veiga e Santos, F. (2016, p. 7), “investimento é um gasto realizado para a composição da estrutura necessária da atividade-fim do negócio, ou seja, bens destinados ao ativo patrimonial da empresa. ” Como exemplos de investimento, têm-se: imóveis, veículos, máquinas e equipamentos, móveis e utensílios, estoques, etc. Neste viés, segundo Izidoro (2016), o investimento em algumas vezes não é consumido no momento da compra, tendo a característica de registro no ativo para posteriormente ser utilizado no futuro na geração de receita. Cabe salientar que o investimento, posteriormente é reconhecido na apuração do resultado como despesa ou custos de depreciação ou de amortização de acordo com o desgaste pelo uso do bem.

Infere-se, portanto, que “perda” não pode ser confundida como “despesa” ou como “custo”, uma vez que é um recurso (bens ou serviços) consumido com anormalidade e involuntariedade. (BIANCHET *et al.*, 2016). Dessa maneira, percebe-se que a perda provoca a diminuição de um ativo sem contrapartida de receita ou ganho. Como exemplos, têm-se: perda de incêndios, obsolescência de estoques, deterioração de máquinas, entre outros, portanto, a perda não deve ser reconhecida como um sacrifício feito para a obtenção de receita (despesa) ou para a produção de outros bens ou serviços (custo). (MARTINS, E., 2003, 2010, 2018; VIEIRA, E., 2008).

Na opinião de Borna (1995), o “desperdício” é o custo desnecessário que adiciona valor ao produto e ao trabalho efetivo, que eventualmente pode reduzir o valor do produto. Os desperdícios adicionam custos desnecessários aos produtos, tendo em vista que não agregam valor na atividade resultando em gasto de tempo, dinheiro e recursos sem lucro. (BRINSON, 1996). Para Silva (2020), são considerados desperdícios, os gastos com insumos na produção ou a mão de obra na prestação de serviço que não são utilizados de forma efetiva na entrega final para o cliente, mas são adicionados aos custos para precificar o produto ou o serviço.

Além dos conceitos básicos para a gestão de custos, têm-se os seguintes conceitos para classificação dos custos: a) quanto ao volume - fixos, variáveis; b) quanto à finalidade - diretos e indiretos. Para a classificação dos custos, as empresas devem levar em consideração o objetivo que querem atingir, uma vez que os dados extraídos de uma mesma fonte podem apresentar resultados diferentes dependendo do método de custeio utilizado. (SANTOS, M., 2018).

Custos fixos, são custos que não dependem de variações proporcionais a quantidade produzida. Todos os custos de “produção que permanecem constantes qualquer que seja o volume de produção é considerado custo fixo. ” (FERRARI, 2015, p. 23). Para Souza, M. e Diehl (2009), os custos fixos são aqueles que “dentro de uma faixa produtiva, não apresentam variação em função da quantidade produzida”.

Custos variáveis, são custos que acompanham as variações da quantidade produzida. Para Perez; Oliveira, L. M. e Costa (2017), os custos variáveis, por sua vez, mantêm a relação direta com o volume de produção ou serviço, sendo que os custos aumentam quando o volume das atividades da empresa cresce e esse crescimento evolui na mesma proporção da quantidade produzida. Abaixo, o quadro 1, demonstra a distinção entre custos fixos e custos variáveis.

Quadro 1 - Custos fixos e variáveis

Custos fixos	Custos variáveis
Não variam com o nível de produção.	Variam conforme o volume de produção.
Permanecem constantes em períodos mais breves.	Alteram seus valores constantemente.
Podem tornar-se variáveis apenas em situações de longo prazo.	Variam tanto no curto quanto no longo prazo.
São alocados de acordo com o método de custeio utilizado.	São alocados diretamente aos produtos fabricados.
Exemplos: salários da administração, seguros, aluguéis, etc.	Exemplos: matéria-prima, material de embalagem, etc.

Fonte: Adaptado pelo autor de Binotti (2013), Bornia (2002), Crepaldi (2016).

Por sua vez, quanto aos custos diretos e indiretos, observou-se algumas definições trazidas nos conceitos de autores renomados, como: Leone, Crepaldi, Martins, Bornia, Bomfim e Passarelli e Binotti, cujos serão discutidos na sequência.

Na visão de Leone (2000), os custos diretos podem ser atribuídos diretamente à oferta do produto ou prestação de serviço. Conforme define Crepaldi (2016), os custos direto, podem ser diretamente atribuídos aos produtos e variam com a quantidade produzida. Na perspectiva de Martins, E. (2018), os custos diretos, podem ser atribuídos diretamente aos produtos, desde que haja uma medida de consumo.

No que condiz aos custos indiretos, apresenta-se o ponto de vista de Bornia (2010), cujo os custos indiretos, não podem ser facilmente atribuídos aos produtos e serviços, necessitando de alocações para isso. Segundo Bomfim e Passarelli (2009), esses custos são incorridos no processo de produção, mas para serem reconhecidos no produto ou serviço, obrigam o uso de critérios de rateios. Para elucidar, apresenta-se com o quadro 2, a distinção entre custos diretos e indiretos, por meio dos conceitos adaptados dos autores: Binotti (2017), Bornia (2002) e Crepaldi (2016).

Quadro 2 - Custos diretos e custos indiretos

Custos diretos	Custos indiretos
São facilmente alocados aos produtos e serviços.	O consumo para cada produto e serviço não é facilmente identificável.
Em geral, os valores podem ser representados por unidade produzida.	Em geral, os valores representam o total do seu consumo.
Não precisam de rateios, por serem relacionados diretamente aos produtos e serviços.	Dependem do uso de critérios de rateio para sua distribuição entre os produtos.
A alocação pelos diversos métodos de custeio é razoavelmente similar.	A alocação varia de acordo com o método de custeio adotado.
Exemplos: matéria-prima, embalagens, mão de obra direta, etc.	Exemplos: mão de obra indireta, aluguel, depreciação, etc.

Fonte: Adaptado de Binotti (2017), Bornia (2002), Crepaldi (2016).

Depreende-se com os ensinamentos de Binotti (2017), Bornia (2002) e Crepaldi (2016), que é fundamental compreender os conceitos e a classificação de custos para controlar de forma efetiva os processos de fabricação de produtos ou de prestação de serviços.

Segundo os autores uma adequada gestão de custos auxilia os gestores na definição dos preços de produtos e serviços, na geração de informações para uma análise avançada de custos, na identificação de excessos e oportunidades para aprimorar a aplicação de recursos, tudo isso, colabora para aumentar a eficiência nos processos e aumento da lucratividade.

Sendo assim, constata-se por meio do que foi exposto acima, que a gestão de custos, permite aos gestores realizar uma análise de que os gastos estão sendo bem administrados e a verificação de que o negócio é lucrativo ou não. Além disso, apresenta benefícios como a precificação de forma mais assertiva e justa para clientes, evitando prejuízos para as organizações.

2.2 MÉTODOS DE CUSTEIO ACTIVITY BASED COSTING (ABC) E TIME DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING (TDABC)

Com base na literatura contábil utilizada neste estudo, esta seção apresentará aspectos conceituais dos métodos de custeio: *Activity Base- Costing* (ABC) e *Time-Driven Activity Based-Costing* (TDABC).

2.2.1 Método de custeio (ABC) Activity Based Costing (ABC)

De acordo com [achados] nos autores: Sá e Sá, M., (1995), a sigla ABC é originada do termo em inglês: *Activity Based Costing*, a qual, traduzida para o português, [tradução nossa] significa: “Custeio Baseado em Atividades”. O estudo do autor De Rocchi (1994), mostra que em meados do ano de (1970), o “Custo Baseado em Atividades”, foi elaborado na Universidade de Harvard pelos professores: Robert Kaplan e Robin Cooper, em consultorias realizadas na empresa: General Eletric, nos Estados Unidos. Entretanto, citações sobre o tema foram encontradas inicialmente nos livros: *Activity Costing and Input-Output Accounting* de Georg J. Staubus, publicado em (1971) e *Activity Based- Costing* de Jeffrey G. Miller e Thomas E. Vollmann, publicado em (1985).

De acordo com Leone (2010), até a década de (1970), a produção industrial estava baseada na matéria-prima e mão de obra. Por sua vez, os custos indiretos eram considerados irrelevantes. Nesse período, os administradores utilizavam apenas a classificação entre custos diretos e indiretos, pois os sistemas tradicionais de custeio não conseguiam atender as necessidades de informações. Neste cenário, surgiram métodos para o controle e a análise dos custos, porém sempre procurando formas para melhor adequação dos custos indiretos.

Segundo Leone (2010), a evolução tecnológica alterou significativamente a composição dos custos dos fatores de produção, tornando mais relevante os custos indiretos de fabricação e menos significativos os custos diretos. Tal situação repercutiu na aplicabilidade do método de custeio ABC, visto que este se concentra na apropriação acurada dos custos indiretos ao custo total dos produtos e serviços. Assim sendo, a principal característica do método ABC é a atribuição mais rigorosa de custos ao objeto de custo, permitindo um controle mais efetivo dos gastos e oferecendo melhor suporte às decisões gerenciais.

Com a alta complexidade dos sistemas de produção e os avanços tecnológicos, verificou-se que os custos indiretos das indústrias aumentavam continuamente quando

comparados aos custos diretos, sendo a mão de obra direta é o que mais vem decrescendo. (MARTINS, E., 2003, 2010, 2018). No método de custeio ABC, os custos indiretos podem ser atribuídos de forma prática aos itens produzidos, isto porque há uma maneira de medição clara de consumo durante a elaboração dos produtos. (DUBOIS; KULPA; SOUZA, L., 2006).

Para o método ABC, os custos indiretos são consequências das atividades de fabricação e de prestação de serviços e, portanto, são separados e consumidos pelas atividades e não pelos produtos fabricados ou serviços prestados. Logo, esse método possibilita a análise da relação custo/benefício de cada atividade dentro do processo fabril. (MARTINS, E., 2003, 2010, 2018; MEGLIORINI, 2012; NAKAGAWA, 2012; SANTOS, J., 2012). O método ABC surgiu como instrumento da análise estratégica de custos por identificar as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa. (OLIVEIRA, L.; PEREZ, 2010).

Segundo Cooper e Kaplan (1998), o método ABC está ligado ao consumo de cada atividade ou aos custos que cada atividade receber. Este método de custeio divide a empresa em atividades e com isso é possível identificar os custos de cada atividade desenvolvida pela empresa. Para Compton (1996), o método ABC não foi desenvolvido para substituir os sistemas tradicionais de custeio, cuja função básica é a avaliação de estoques e geração de relatórios externos, mas para auxiliar no gerenciamento de custos e melhoria do desempenho organizacional.

Quando se fala no custo ABC refere-se a “uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.” (MARTINS, E., 2003, p. 60). Significa dizer que o custeio ABC foi desenvolvido para fazer uma apropriação mais correta e menos arbitrária dos custos indiretos, preterindo rateios com pouca relação entre custos e produtos, dando mais ênfase nas atividades envolvidas em um processo produtivo. (SANTOS, J., 2009).

Nos conceitos abordados por Bornia (2002), a aplicação do método ABC para efetuar o cálculo de custos é realizada em quatro etapas:

- a) mapeamento das atividades;
- b) distribuição dos custos às atividades;
- c) distribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas;
- d) distribuição dos custos dos produtos.

No que concerne às vantagens na aplicação do ABC, os autores: Brimson (1996), Kaplan e Cooper (1998), apontam:

- a) a minimização ou eliminação dos problemas de produtos terem a alocação de custos superiores ao devido;
- b) a adequada alocação dos custos indiretos aos objetos de custos, por meio dos direcionadores de custos;
- c) a melhoria contínua dos processos da empresa, para apurar a rentabilidade e lucratividade por cliente ou atividade com a precificação dos produtos a partir de informações precisas de custos;
- d) o fornecimento dos fundamentos para a aplicação da gestão baseada em atividades.

Por outro lado, os estudiosos Kaplan e Anderson (2007c), ressaltam que embora o método ABC esteja atrelado ao potencial de melhoria no gerenciamento de empresas, o mesmo, apresenta algumas limitações, tais como a demora no fornecimento de informação e os altos custos de implantação. Por isso, estes motivos são alvos constantes de críticas, pois funcionam como limitadores de implantação do referido método.

De acordo com os estudos dos autores: Dalci, Tanis e Kosan (2010), outro fator limitante do método ABC é o fato de utilizar-se apenas um direcionador de custo para cada atividade, o que dificulta a análise do custo de uma atividade como relação aos diferentes comportamentos dos clientes. Apresenta-se, portanto, no quadro 3, as vantagens e desvantagens da aplicação do método *Activity Based Costing* (ABC).

Quadro 3 - Vantagens e desvantagens do método ABC

Vantagens	Desvantagens
Fornecer aos gestores informações mais fidedignas.	Gastos elevados para implantação.
Reduz a necessidade de rateios arbitrários.	Alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados.
Obriga a implantação, permanência e revisão de controles internos.	Necessidade de revisão constante.
Torna mais fácil a visualização dos fluxos dos processos.	Leva em consideração muitos dados.
Identifica onde estão sendo consumidos mais recursos.	Informações de difícil extração.
Identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais.	Dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados.
Pode ser usado em diversos tipos de empresas, como indústrias, comércios, prestadoras de serviços, órgãos governamentais, e até mesmo organizações sem fins lucrativos.	Necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação.
Pode ser usado como um sistema paralelo e complementar ao sistema de contabilidade	Falta de pessoal competente, qualificado e experiente para implantação e acompanhamento.
Torna possível eliminar ou reduzir as atividades que não agregam qualquer valor ao produto.	Necessidade de formulação de procedimentos padrões.

Fonte: Adaptado de Borna (2002).

Inferese que para a implementação do método de custeio *Activity Based Costing* (ABC), é preciso planejamento e conhecer as etapas a serem executadas. O gestor deve estar atento as possíveis falhas nos controles internos durante o processo, pois a classificação equivocada dos custos pode distorcer os dados e influenciar na tomada de decisão. Entende-se que o método ABC evoluiu por ter uma estrutura dinâmica de acordo com a necessidade do mercado. De maneira simplificada, pode-se dizer que esse método é conhecido como um sistema diferencial perante os outros métodos tradicionais devido à forma de aplicação e distribuição dos custos indiretos.

2.2.2 Método de Custeio Time-Driven Activity Based-Costing (TDABC)

O método de custeio *Time-Driven Activity Based-Costing* (TDABC), foi desenvolvido a partir das experiências dos autores Kaplan e Anderson (2007c), com o objetivo de solucionar os problemas comuns do método *Activity Based Costing* (ABC). A ideia era a simplificação do método ABC para utilização gestão de custos das organizações, visto a complexidade de implementação e execução. Portanto, o método de custeio TDABC que é decorrente do método de custeio baseado em atividades ABC.

O método TDABC, foi inicialmente desenvolvido por Steven Anderson no ano de (1997), aperfeiçoado juntamente com o professor Robert Kaplan na *Havard Business School* em (2001). Após esse período passou a ser implementado em algumas organizações. (BRUGGEMAN; ANDERSON; LEVANT, 2005).

O TDABC é um instrumento gerencial que fornece dados acurados aos gestores, com informações precisas e maior controle das atividades, auxiliando nos controles de custos, monitoramento dos resultados ou ainda da introdução de novas tecnologias, o que fará com que a mesma atividade se realize num tempo inferior ou com menos recursos, contribuindo com a tomada de decisão. (KAPLAN; ANDERSON, 2007c).

De acordo com a revisão da literatura, o método TDABC, é baseado em atividades ABC, todavia, é um artefato aperfeiçoado, e deve ser encarado como um complemento e não como um substituto do método ABC. (KAPLAN; ANDERSON, 2007b, 2007a, [tradução nossa]; REDDY; VENTER; OLIVIER, 2012; LÓPEZ *et al.*, 2013; SANTANA; AFONSO, 2014). Contudo, os autores: Dalci; Tanis; Kosan (2010), ressaltam que o método ABC, mesmo com suas limitações de implantação e gerenciamento não deve ser abandonado de forma definitiva.

Segundo Kaplan e Anderson (2007c), as limitações do método ABC podem ser superadas pelo método TDABC por meio de equações de tempo, proporcionando maior aproveitamento nas informações sobre os custos e lucratividade de clientes. O método ABC convencional apresenta alguns gargalos, na alocação dos custos indiretos do produto, no controle dos direcionadores de custos e nos grupos de atividades que são tratados como independentes uns dos outros. (KAPLAN; ANDERSON, 2007c). Tal situação serviu de base para o desenvolvimento do método TDABC que utiliza como critérios somente o tempo e as atividades, facilitando a compreensão da apuração dos custos por atividades.

Para Schmidt, Santos, J. e Leal (2011), o método TDABC assegura maior flexibilidade na identificação de atividades de forma a possibilitar a mensuração adequada da lucratividade das vendas. Ademais, fornece informações mais exatas e ágeis para a tomada de decisão, visto que utiliza o tempo para direcionar os recursos diretamente aos objetos de custos. Logo, os custos são alocados aos objetos de custeio com base em unidades de tempo consumidas pelas atividades.

O critério de equações de tempo são uma das maiores inovações e um dos pontos fundamentais do TDABC. Neste método, o tempo é o direcionador primário para a alocação dos custos indiretos. (KAPLAN; NORTON, 2008, tradução nossa). Everaert *et al.* (2008), mencionam que as equações de tempo informam o tempo consumido em cada atividade, respeitando as diferentes características do processo produtivo.

Outro fato inovador do método TDABC são os direcionadores de custos incluídos nas equações de tempo, podendo ser classificados como: contínuos (mensurado pelo peso), discretos (quantidade de ordens de produção) e indicadores (tipo de cliente). (BRUGGEMAN; ANDERSON; LEVANT, 2005).

Assim sendo, de acordo com Everaert; Bruggeman (2007), para a aplicação do método TDABC para cálculo de custos é necessário seguir as seguintes etapas:

- a) levantamento dos recursos fornecidos às atividades, segregando-os em grupos;
- b) apuração do valor gasto com cada recurso;
- c) mensuração da capacidade prática das atividades;
- d) determinação do custo unitário de cada recurso, com a divisão do valor encontrado para cada grupo de recursos pela capacidade prática da atividade;
- e) aferição do tempo consumido para execução de uma atividade;
- f) multiplicação do custo unitário pelo tempo requerido em cada objeto de custo.

Os autores: Kaplan e Anderson (2007c), criaram um modelo de implementação e operacionalização do TDABC com o intuito de direcionar o uso nas organizações contábeis, conforme é demonstrado no quadro 4, que segue:

Quadro 4 - Etapas de implementação do TDABC

I - Preparação	II - Análise	III - Modelo piloto	IV - Roll out
Desenvolver um plano e uma equipe para estudar o TDABC	Coletar dados e realizar entrevistas nos departamentos	Desenvolver um modelo do TDABC e validá-lo	Iniciar a utilização do TDABC e customizá-lo nos diversos departamentos
Formular um plano de ação	Estudar os tempos das atividades	Inserir as equações de tempo em um software	Desenvolver o plano para implementação do TDABC na empresa
Desenvolver a estrutura do modelo	Estimar as equações de tempo e as taxas de capacidade	Importar os dados de custos.	Treinar os usuários
Estimar os custos do projeto	Finalizar a coleta de dados	“Rodar” o modelo	Relacionar os dados de cada departamento
Determinar os dados necessários e os disponíveis	Terminar o desenvolvimento de um modelo piloto	Validar o Modelo	Revisar os dados obtidos
Selecionar uma equipe para o estudo			

Fonte: Adaptado de Kaplan e Anderson (2007c).

Kaplan e Anderson (2007c), apresentam a proposta do método TDABC baseado nos parâmetros de taxa de custo de fornecimento e do tempo de capacidade utilizada para cada transação. Assim, têm-se a apuração do custo da capacidade das atividades e do tempo da capacidade prática de trabalho. O custo da capacidade das atividades é definido como todos gastos com recursos fornecidos aos departamentos ou processos (pessoas, equipamentos, tecnologia e infraestrutura) para a execução da atividade. Por sua vez, o tempo da capacidade prática de trabalho é compreendida como a quantidade de tempo que os funcionários trabalham sem tempo ocioso, ou seja, estão disponíveis para o trabalho. (DALCI; TANIS; KOSAN, 2010; KAPLAN; ANDERSON, 2007c).

O método TDABC requer que o contador/administrador efetue um cálculo, que parte da determinação da taxa de custo da capacidade das atividades por unidade de tempo que representa um índice de fornecimento de recursos por tempos consumidos para executar determinada atividade. Para estimar a taxa da capacidade de uma atividade, somam-se os custos de todos os recursos fornecidos a um processo ou departamento e divide-se pelo tempo que os

funcionários e/ou máquinas que estão à disposição da empresa para a execução da atividade. (KAPLAN; ANDERSON, 2007c).

Assim sendo, a taxa de custo da capacidade das atividades, mostra o custo das atividades em reais (R\$) por minuto. Por conseguinte, a partir dessa taxa, têm-se a determinação dos custos de departamentos aos objetos de custo, tudo isso, por meio de estimativas de tempo de realizações das atividades.

Na equação abaixo, demonstra-se o cálculo da taxa de custo da capacidade de atividades, cuja fórmula da taxa da capacidade é adaptada por Kaplan e Anderson (2007c).

Fórmula 1 - Equação para cálculo da taxa da capacidade.

$$\text{Taxa de custo da capacidade} = \frac{\text{Custo de capacidade das atividades}}{\text{Capacidade prática dos recursos fornecidos}} \quad (1)$$

Fonte: Kaplan e Anderson (2007c).

De acordo com Kaplan e Anderson (2007c), a obtenção da capacidade prática de tempo de trabalho pode ser encontrada por porcentagem da capacidade teórica instalada para, posteriormente, calcular os valores reais ajustados de acordo com dias e horas de trabalho efetivos da empresa. Para os autores, com a determinação de porcentagem da capacidade teórica instalada, supõe-se que a capacidade prática (real) é cerca de 80% para as pessoas (por causa de quebras, de chegada e partida, treinamento e reuniões) e 85% para máquinas (devido à manutenção e reparo) da capacidade total teórica. O cálculo dos valores reais ajustados pode ser obtido por meio de entrevistas ou pela observação direta dos funcionários na execução das atividades.

Sabe-se que, o fator tempo afeta as organizações de forma direta e imediata, principalmente na questão dos desperdícios, principalmente no processo produtivo. Nessa perspectiva, Kaplan e Anderson (2007c), sugerem que a estimação das equações de tempo para o TDABC deve passar pelas seguintes etapas:

- a) iniciar o modelo com os processos mais dispendiosos, isto é, onde a maioria do tempo é gasto e onde a grande parte dos custos estão centrados;
- b) definir, de forma clara, a ordem de procedimentos, por outras palavras, o que inicia e termina o processo;

- c) identificar qual ou quais os direcionadores são mais importantes, de forma a reconhecer o fator que consome mais capacidade do recurso;
- d) usar variáveis que estejam disponíveis no momento, ou seja, utilizar direcionadores sobre os quais já existam informações;
- e) começar a equação de tempo com um único direcionador e, só se for necessário, expandir a equação à medida que o modelo fica mais complexo para maior precisão;
- f) incluir a participação dos trabalhadores da produção na validação da equação de tempo.

As etapas de estimação das equações de tempo mostram que o método TDABC uma pode ser um artefato de gestão estático, deve ser atualizado com base em eventos e não em calendários. Sempre que aparecerem mudanças significativas no custo dos recursos fornecidos e na quantidade de recursos necessários para executar uma atividade as taxas de custo devem ser atualizadas. (KAPLAN; ANDERSON, 2007c).

Os autores: Steven Anderson e Robert Kaplan, por serem os precursores do método TDABC, apontam em diferentes estudos as vantagens da utilização deste método, sendo estas vantagens confirmadas por diferentes autores na literatura. Dentre elas, destaca-se a tempestividade das informações, uma vez que se tem agilidade na geração nos dados, permitindo que os gestores tomem decisões assertivas e adequadas em tempo hábil de acordo alterações do processo produtivo. (BRUGGEMAN; ANDERSON; LEVANT, 2005).

Outra vantagem, na visão dos autores: Pernot; Roodhooft e Abbeele (2007), quanto é a praticidade de elaboração do método TDABC, bem como a simplicidade de aplicação nas organizações. Tais aspectos possibilitam a implantação de maneira não onerosa e a utilização de informações detalhadas sobre custos e margens de lucratividade de produto, famílias de produtos, clientes e da empresa de modo geral. (KAPLAN; ANDERSON, 2004, tradução nossa; REDDY; VENTER; OLIVIER, 2012; SANTANA; AFONSO, 2014; SOUZA *et al.*, 2010a).

Complementa-se, segundo os autores: Kaplan e Anderson (2004, tradução nossa) e Santana e Afonso (2014), que o método TDABC, possibilita a mensuração de forma contínua do tempo gasto para realizar as atividades, dos custos dos processos por unidade de tempo, da capacidade prática dos recursos (colaboradores e máquinas) e tais informações são indicadores importante para o processo de gestão das organizações. Para Kaplan e Anderson, (2007c), de acordo com a “estruturação” do método TDABC depreende-se algumas vantagens de sua utilização, como por exemplo:

- a) simplificação do tratamento dos custos relativos às atividades;

- b) facilidade e rapidez na elaboração de estrutura de custos;
- c) direcionadores de custos baseando no tempo de acordo com as características de atividades;
- d) identificação do tempo de ociosidade.

Por outro lado, Sherratt (2005) e Souza *et al.* (2010b), apontam que a principal limitação do método TDABC está relacionada às equações de tempo quando as atividades não estruturadas/padronizadas ou complexas. Nesse ponto, Kaplan e Anderson (2007c), reconhecem esta limitação. Nessa limitação, Everaert *et al.* (2008), acrescentam que com um volume substancial de dados é difícil estimar satisfatoriamente as equações de tempo. Diante disso, Reddy; Venter e Olivier (2012), mencionam que as estimativas de tempo podem ser bastante enviesadas, mesmo em se tratando de estimativas relacionadas a apenas uma tarefa. Já, Santana e Afonso (2014), observam que em alguns casos se utiliza uma quantidade enorme de dados para estimar as equações de tempo.

Outras limitações, nas apreciações dos autores: Kaplan e Anderson (2007c) e Boina *et al.* (2016), também estão associadas ao método TDABC como por exemplo:

- a) falta de identificação das atividades,
- b) dificuldades das equações de tempo em ambientes instáveis,
- c) engajamento dos funcionários;
- d) subjetividade nas estimativas de tempo;
- e) utilização de despesas para determinação dos custos;
- f) fator tempo como único direcionador de custo.

Em síntese, a implementação do método TDABC é considerado ágil na geração de informações para os gestores e apresenta praticidade na elaboração do custo total. O método possibilita a mensuração contínua do tempo gasto para a realização das tarefas e simplicidade de aplicação nas empresas de maneira não onerosa.

Portanto, o método TDABC proporciona aos gestores informações detalhadas sobre os direcionamentos de custos nos processos em unidade de tempo por departamentos ou por atividade individual. De acordo com os conceitos abordados, o que torna o TDABC um facilitador para a identificação de lucratividade por atividades ou clientes, trazendo indicadores importantes para o processo de gestão das empresas, auxiliando na tomada de decisão

2.3 GESTÃO DE CUSTOS EM ORGANIZAÇÕES DE SERVIÇOS CONTÁBEIS

Por meio de uma revisão na literatura contábil, esta seção apresentará a relevância das organizações contábeis no setor econômico e estudos anteriores relacionados à gestão de custos nestas organizações.

2.3.1 Relevância das organizações de serviços contábeis

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (2022), em sua resolução nº. 155, de 06 de dezembro de 2018, dispõe sobre o registro das organizações contábeis, tanto para empresas individuais quanto às sociedades. Para Thomé (2001), Figueiredo e Fabri (2000), as organizações individuais apresentam apenas um responsável técnico e as sociedades contábeis possuem dois ou mais responsáveis pela sociedade.

As organizações contábeis, geralmente denominadas de escritórios de contabilidade, buscam realizar seus objetivos por meio da prestação de serviços com a geração de informações gerenciais e tributárias. Para os autores: Sá e Sá, M., (1995), Banker; Chang e Kao (2002), Sousa (2003), Henrique *et al.* (2009), as organizações contábeis contribuem de forma significativa no desenvolvimento do país. Thomé (2001) afirma que as organizações contábeis prestam serviços para pessoas físicas e jurídicas que atuam em todos os ramos da atividade econômica, desta forma precisam ter uma visão holística para oferecer assessoria a seus clientes em busca do gerenciamento do seu patrimônio.

Segundo Rodrigues e Lemos (2009) e Gomes (2011), a maioria das organizações contábeis presta serviços para pequenas e médias empresas; contudo, empresas de grande porte cada vez mais optam por terceirizar os serviços de contabilidade para focar no próprio negócio e por isso, repassam para as organizações contábeis as demandas contábeis, gerenciais e jurídicas. Figueiredo e Fabri (2000), observam que os serviços contábeis são estabelecidos de acordo com o seguimento de atuação e a necessidade dos clientes.

Conforme afirma Thomé (2001), são rotinas de um escritório de contabilidade assuntos tributários, fiscais, contábeis, trabalhistas e previdenciários, legislação comercial e em todas estas áreas, constantemente há alterações na legislação. Com isso, aumenta a responsabilidade do profissional contábil para acompanhar e aplicar estas alterações de maneira assertiva junto aos seus clientes. Para Marion (2009), o perfil do profissional contábil atuante deve ser com conhecimento teórico, prático e ter inteligência emocional, para saber lidar com emoções, administrar conflitos e ter facilidade de se relacionar com outras pessoas.

De acordo com Figueiredo e Fabri (2000), as organizações de serviços contábeis geralmente possuem uma estrutura organizacional composta por três 3 áreas de trabalho: serviços societários, serviços contábeis e serviços especializados. A área societária realiza atividades relacionadas a atos constitutivos societários, como a constituição, alterações, encerramentos e reestruturação societária. A área de serviços contábeis efetua serviços de registros contábeis, elaboração das demonstrações contábeis, preenchimentos de declarações físicas e controles contábeis diversos. E, a área de serviços especializados atua com atividades de auditoria, assessoria, análise econômica financeira, consultorias, perícia.

Para Rodrigues e Lemos (2009), as estruturas das organizações contábeis são montadas não apenas para prestar serviços contábeis tradicionais, mas também para possibilitar a atuação em serviços mais contemporâneos em assessoria e consultoria empresarial, principalmente como apoio no processo de gestão e auxílio aos gestores na condução dos negócios. De acordo com os autores: Veloso (2004), Carvalho e Tomaz (2010), Gomes (2011) e Batista (2013), alguns escritórios de contabilidade tiveram que expandir a prestação de serviços com a incorporação de serviços especializados como: financeiro, crédito e cobrança, orçamento interno, recursos humanos, informática, jurídico, entre outros.

As organizações contábeis precisam fornecer valor aos seus clientes, satisfazendo as necessidades de negócios, executando serviços de qualidade e buscando conhecimentos atualizados para melhorar a prestação de serviços. Além disso, é necessário aumentar o portfólio de serviços para contribuir com o cliente no enfrentamento do mercado competitivo.

2.3.2 Estudos anteriores sobre TDABC e organizações de serviços contábeis

Na literatura de gestão de custos com a aplicação do TDABC em organizações de serviços contábeis destacam-se os autores: Piccoli e Zanettini (2012), Lima (2013), Gianezini (2017), Bragagnol (2018), Colpo e Medeiros (2019) e Fabrin; Vizzatto e Paulus (2020).

Piccoli e Zanettini (2012), analisaram a implantação, as vantagens e desvantagens do método ABC e TDABC para as empresas de serviços intelectuais, como a prestação de serviços contábeis. Os autores concluíram que o método de custeio TDABC é o mais indicado para empresas prestadoras de serviços de atividades intelectuais. Como principais fatores explicativos, têm-se o menor uso de estimativas de tempo, a possibilidade de trabalhar os custos de acordo com a complexidade do serviço e a possibilidade de direcionar os custos diretamente as atividades.

Lima (2013), analisou os custos dos serviços prestados em um escritório contábil com a utilização do TDABC, comparando os custos apurados e a média dos valores cobrados pelos contadores da mesma região que utilizavam uma tabela de preço sugerida por um sindicato para cada tipo de cliente. O autor concluiu em sua pesquisa o êxito da utilização do TDABC uma vez que foi possível mensurar os custos e apresentar abertamente a quantidade de horas despendidas nos principais setores da empresa. Porém, identificou que é inviável a cobrança dos honorários propostos pelo sindicato da classe, apontando a disparidade entre o custo apurado e o preço sugerido.

Gianezini (2017), aplicou o TDABC em uma organização contábil no intuito de calcular o preço de venda da prestação de serviço para mensurar a geração de lucro, bem como verificar, quando da expansão com novos clientes, qual a margem de negociação que pode ser utilizada. Os resultados mostraram que a aplicação do método TDABC tornou-se útil para a organização, uma vez que foi possível mensurar o custo minuto por departamento e identificar a lucratividade dos clientes de acordo com a capacidade prática aplicada.

Bragagnol (2018), estudou os benefícios do método TDABC quando aplicado em uma empresa de serviços contábeis atrelado à formação de preço de venda por meio de apurações dos custos. O objetivo foi identificar a diferença entre o preço cobrado pelos serviços e dos custos gerados, resultando na lucratividade oferecida por cliente. Os resultados evidenciaram que o método TDABC foi eficaz para a organização contábil, pois apresentou de forma concisa a diferença entre o preço praticado pelos serviços prestados e o custo apurado, apontando a lucratividade alcançada por clientes.

Colpo e Medeiros (2019), investigaram as dificuldades e as facilidades na implantação do método TDABC em uma empresa de serviços contábeis. Os autores verificaram que a mensuração do tempo em cada atividade é um fator complicador, devido à subjetividade em relação a distribuição dos gastos por setores. Como facilidade de implantação, identificou-se a flexibilidade do TDABC se adequando conforme a necessidade da empresa podendo criar, ampliar ou reduzir as atividades por cliente sem prejuízo aos resultados da empresa.

Em sequência, os estudos dos autores: Fabrin; Vizzatto e Paulus (2020), forma de grande relevância, porque eles analisaram a aplicabilidade do método TDABC em um escritório prestador de serviços contábeis e os resultados apresentaram uma análise detalhada dos gastos da empresa em estudo e o método TDABC se mostrou adequado, pois foi possível determinar os custos para cada um dos procedimentos e atividades da empresa. Sendo utilizado o tempo como fator principal para a distribuição dos custos incorridos para prestação de serviços.

Diante das pesquisas realizadas, nota-se que a aplicabilidade do método TDABC mostra-se adequada para as empresas prestadoras de serviços contábeis. Os estudos anteriores verificaram a aplicabilidade do TDABC para mensurar a lucratividade de clientes, bem como para identificar facilidades e dificuldades de implantação desse método de custeio.

Em suma, os serviços contábeis exigem a execução das tarefas padronizadas e uma estrutura hierárquica departamentalizada. Logo a mensuração do tempo como o indicador de custos para as atividades executadas mostra-se eficiente. A gestão de custos com a utilização do TDABC possibilita a identificação dos custos por cliente de acordo com as demandas exigidas por departamentos, sendo possível mensurar a lucratividade por cliente e para a empresa como um todo.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Este capítulo apresentará o enquadramento metodológico da pesquisa e os procedimentos de coleta e análise dos dados. Assim sendo, expõem-se a metodologia utilizada neste estudo.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Para mensurar a lucratividade baseada no *Time-Driven Activity Based-Costing* (TDABC), em uma organização de serviços contábeis de Santa Catarina, realizou-se uma pesquisa de natureza descritiva com abordagem qualitativa, do tipo estudo de caso e pesquisa ação com a coleta de dados documental. (MARTINS, G.; THEÓPHILO, 2009).

A natureza do objetivo de pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois utiliza-se de relatórios gerenciais e *softwares* contábeis da organização. Segundo Andrade (2006, p. 124), “os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Isso significa que os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador”. Para Beuren (2006, p. 82), a pesquisa descritiva contribui para “descreverem aspectos ou comportamentos de uma determinada população analisada”.

A abordagem da pesquisa é qualitativa, pois foram interpretados fatos e fenômenos de uma organização contábil com dados extraídos de planilhas eletrônicas e de sistemas. Segundo Martins, G. e Theóphilo (2009, p. 61), “a avaliação qualitativa é caracterizada pela descrição, compreensão e interpretação dos fatos e fenômenos”. Na pesquisa qualitativa realizam-se análises mais profundas para conhecer e compreender a natureza do fenômeno que está sendo investigado. (BEUREN, 2006).

O método de pesquisa é o estudo de caso, pois foram analisados de forma detalhada os objetos de custeio de organização de serviços contábeis. Para Gil (2002, p. 54), o estudo de caso “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados.” Assim sendo, é o estudo de uma unidade social dentro do seu contexto real, com o objetivo de interpretar, compreender e descrever a totalidade de um fenômeno; mediante um estudo profundo e exaustivo.

Os dados para a pesquisa foram obtidos através de coleta de dados por meio de pesquisa documental, pois foram utilizados balancetes contábeis de verificação por período, resumo de folha de pagamento e outras informações contábeis provenientes de *software* contábil. De acordo com Martins, G. e Theóphilo (2009, p. 55), na pesquisa documental se,

“[...] utilizam documentos como fonte de dados, informações e evidências. Os documentos são dos mais variados tipos, escritos ou não, tais como: diários; documentos arquivados em entidades públicas e entidades privadas; gravações; correspondências pessoais e formais; fotografias; filmes; mapas etc.”.

3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

O objeto desse estudo foi uma organização de serviços contábeis de pequeno porte localizada na região da Grande Florianópolis em Santa Catarina. A “Organização”, em questão, conta com uma carteira ativa de 210 clientes e possui em seu quadro funcional 17 colaboradores para prestação de serviços contábeis. O período de coleta de dados ocorreu entre os meses de janeiro de 2021 a dezembro de 2021. Foram utilizados na pesquisa todos os clientes ativos, sendo esses de diferentes portes, ramos de atividades e regimes tributários. Tais características são relevantes por influenciarem a realização dos serviços como, por exemplo, quantidade de lançamentos e tipos de obrigações acessórias exigidas pelos governos. Logo, o tempo de execução de serviços é determinado pelas características dos clientes.

Para implantação, obedeceu às etapas propostas de Kaplan e Anderson (2007c) e dos autores: Everaert e Bruggeman (2007), realizando:

- a) Levantamento dos recursos;
- b) Mapeamento dos custos;
- c) Mensuração da capacidade prática por departamentos;
- d) Aferição do tempo consumido por colaborador para a execução das atividades.

Para a análise, os dados foram coletados por meio de relatórios gerenciais internos, balancetes contábeis de verificação, resumos de cálculos de folha de pagamento da organização investigada, quantidade de lançamentos efetuados por empresa cliente e tempos utilizados de cada departamento na prestação de serviço. As informações de gastos incorridos no ano foram disponibilizadas pela direção da empresa em planilhas eletrônicas do Microsoft Excel e relatórios do *software* contábil. Para a construção dos resultados nas planilhas do Microsoft Excel foram consideradas todas as casas decimais e arredondamentos em dois dígitos para os centavos.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta os resultados da pesquisa de acordo com os três objetivos específicos propostos para este estudo:

- a) mapeamento dos custos e das atividades organizacionais;
- b) identificação do tempo utilizado na execução das atividades organizacionais;
- c) mensuração do custo e da lucratividade por tipo de clientes e da organização.

4.1 MAPEAMENTO DOS CUSTOS E DAS ATIVIDADES ORGANIZACIONAIS

No ano de (2013), um casal de contadores tinha por objetivo empreender na área contábil e realizaram a aquisição de uma pequena carteira de clientes, com atendimento focado em empresas de pequeno porte. No decorrer das atividades, novos clientes buscaram os serviços prestados e ocasionou um aumento significativo da carteira de clientes.

No ano de (2021), especificamente no mês de junho, com a marca já consolidada na região de atuação, os gestores realizaram uma nova aquisição de carteira de clientes e houve a expansão de clientes ativos a serem atendidos.

A organização contábil possui como objeto social atividades de contabilidade e de serviços combinados de escritório e de apoio administrativo. Conta com uma carteira de atendimento composta por (256) duzentos e cinquenta e seis clientes, sendo que (210) duzentos e dez, são ativos e (46) quarenta e seis são inativos.

Acrescenta-se que a empresa atende clientes nos mais variados ramos de atividades, como indústria, comércio e prestação de serviços. O quadro de pessoal é composto por (17) dezessete colaboradores, divididos em (6) seis departamentos.

De acordo com a literatura contábil e os conceitos de Kaplan e Anderson (2007c), é possível deliberar que o objeto social pode determinar o que se aspira destacar como atividade econômica de uma organização, isto é, qual a atividade que vai gerar receitas e ser o objeto de lucro de uma empresa.

Diante desta observação e revisão teórica, organizou-se o quadro 5, que apresenta discriminadamente, os setores, quantidade de colaboradores, a descrição dos serviços prestados, e detalhadamente dispõem-se o mapeamento das atividades realizadas nos departamentos:

Quadro 5 - Quadro funcional e principais atividades por departamento

Departamentos	Colaboradores	Descrição dos serviços prestados
Recepção	2	Atendimento a Clientes, Separação de Documentos Contábeis, Arquivos Contábeis.
Contábil/Fiscal	6	Lançamentos Contábeis, Conciliações Contábeis, Fechamentos Contábeis, Apresentação dos Resultados, Lançamentos de Notas, Apuração Fiscal, Conferência Fiscal, Obrigações Principais (ICMS, PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, ISSQN, entre outras.), Obrigações Acessórias (SPED, DIME, EFD, DCTF, entre outras.), Integrações no Sistema, Parcelamentos, Assessoria.
Financeiro	2	Emissão de Notas Fiscais, Contas a Pagar, Contas a Receber.
Pessoal	3	Apuração da Folha, Admissão, Rescisão, Férias, Conferência de Folha, Integrações no Sistema, Obrigações Principais, Obrigações Acessórias, Assessoria.
Societário	3	Constituição, Alteração, Distrato, Contrato de Prestação de Serviços, Procurações, Certificados Digital, Documento para Alvará, Assessoria, Serviços Externos.
Diretoria	1	Gestão Estratégica, Gestão de Pessoas, Assessoria Empresarial, Captação de Clientes, <i>Marketing</i> Empresarial, Atendimento Pessoa Física e Jurídica, Consultoria Empresarial.

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Com o mapeamento das atividades realizado, apurou-se os custos com os salários no período investigado. Na tabela 1, demonstra-se os dados analisados por departamentos, com relação aos custos com salários dos colaboradores e encargos sociais de FGTS, Férias, INSS, IRRF e 13º Salário.

Tabela 1 - Custos com pessoal (em reais / R\$ e em %)

Departamentos	Custo anual	Percentual
Recepção	40.922,90	7,68%
Contábil/Fiscal	226.802,46	42,57%
Financeiro	43.811,55	8,22%
Pessoal	109.548,77	20,56%
Societário	66.050,71	12,40%
Diretoria	45.600,00	8,56%
Total	532.736,39	100%

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Para verificar o custo total da organização analisada, foi necessário mensurar todos os custos incorridos, no período investigado. Após este tratamento, colocou-se os valores e percentuais dispostos em três tabelas para melhor observação, análise e apresentação dos dados

que será discutida ao final da exposição das tabelas. Portanto, nas tabelas que seguem, é possível observar de forma expositiva, os custos operacionais e administrativos incorridos na prestação de serviço no ano de (2021) e para finalizar, a tabela 4, mostrará o total geral analisado no estudo.

Tabela 2 - Custos operacionais anuais (em reais / R\$ e em %)

Tipos de custos		
Operacionais	Valores	Percentuais
Manutenções	15.429,73	8,02%
Consultoria	2.521,36	1,31%
Cursos	5.125,75	2,66%
Impostos	65.874,36	34,22%
Materiais de Escritório	2.682,10	1,39%
Outras Despesas Operacionais	10.352,56	5,38%
Depreciações	19.170,00	9,96%
Sistema Contábil/ <i>Software</i>	38.249,89	19,87%
Aluguel	7.838,32	4,07%
Serviços de Terceiros	25.235,28	13,11%
Total	192.479,35	100,00 %

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Nota-se que na tabela 2, o total de custos operacionais foi de R\$ 192.479,35, atingindo 100%. Na tabela 3, pode-se observar os **custos administrativos** incorridos na prestação de serviço no ano de (2021):

Tabela 3 - Custos administrativos anuais (em reais / R\$ e em %)

Tipos de custos		
Operacionais	Valores	Percentuais
Energia	10.116,56	8,76%
Água	489,62	0,42%
Limpeza	9.985,00	8,65%
Materiais de Copa e Cozinha	10.343,09	8,96%
Uniformes	2.491,80	2,16%
Materiais Higiene e Limpeza	2.671,31	2,31%
Telefone	9.522,68	8,25%
Internet	5.063,06	4,38%
Plataformas	8.287,46	7,18%
Propagandas	6.386,27	5,53%
Seguros	3.730,82	3,23%
Veículos	21.207,83	18,36%
Taxas Bancárias	11.687,64	10,12%
Brindes	6.056,10	5,24%
Segurança	600	0,52%
Juros	6.846,92	5,93%
Total	115.486,16	100,00 %

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Como foi possível observar na tabela 3, o total de **custos administrativos** foi de R\$ 115.486,16, atingindo 100%. Por fim, na tabela 4, apresenta-se o **total geral** analisado acerca dos custos operacionais e administrativos incididos na prestação de serviço no ano de (2021):

Tabela 4 - Custos operacionais e administrativos anuais (em reais / R\$)

Custos operacionais e administrativos anuais	
Total de custos operacionais	192.479,35
Total de custos administrativos	115.486,16
Total geral de custos	307.965,51

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Em suma, os custos operacionais compreendem gastos relacionados às atividades finais da empresa, como o sistema contábil utilizado para o registro dos lançamentos, depreciações de veículos, máquinas e equipamentos bem como materiais utilizados na prestação de serviços. Por sua vez, os custos administrativos se referem aos gastos utilizados nas áreas de *marketing*, seguros, limpeza entre outros gastos não relacionados diretamente a prestação de serviço.

4.2 IDENTIFICAÇÃO DO TEMPO UTILIZADO NA EXECUÇÃO DAS ATIVIDADES ORGANIZACIONAIS

No que concerne a identificação do tempo utilizado na execução das atividades organizacionais dentro da organização é um fator de suma importância e por isso, se faz necessário ser discutido neste estudo. Para realizar o cálculo de capacidade prática de cada colaborador, utilizou-se o modelo criado por Kaplan e Anderson (2007c). Os dias e o tempo de trabalho foram extraídos de relatórios contábeis fornecidos pelo departamento pessoal da empresa. As informações como faltas, pausas e intervalos diários foi obtida por meio da média ocorrida no ano investigado.

De acordo com os estudos apresentados pelos autores: Kaplan e Anderson (2007c), a capacidade prática (real) de cada colaborador é 80%, os demais 20% de capacidade prática, são consumidos com tempos de intervalos, com reuniões, com as entradas e saídas do local de trabalho e outros assuntos que não ligados diretamente à prestação de serviços para os clientes.

O cálculo da capacidade prática (real) por minutos trabalhados para cada colaborador é exposto na tabela 5, que segue:

Tabela 5 - Cálculo de capacidade prática (real) por colaborador no ano (2021)

Cálculo da capacidade prática		Quantidade
(=)	Números de dias por ano	365 dias
(-)	Fins de semana	104 dias
(-)	Feriados	10 dias
(-)	Férias	30 dias
(-)	Faltas (doenças ou motivos pessoais)	3 dias
(=)	Capacidade prática anual	218 dias
(÷)	Número de meses por ano	12 meses
(=)	Capacidade prática mensal	18,17 dias
(x)	Jornada de trabalho diária	510 minutos
(-)	Pausas e intervalos diários	40 minutos
(=)	Capacidade prática diária	470 minutos
(=)	Capacidade prática mensal	8.540 minutos

Fonte: Adaptado de Kaplan e Anderson (2007c).

De acordo com a quantidade de minutos trabalhados, cada colaborador possui (470) quatrocentos e setenta minutos / diários ou (8.540) oito mil quinhentos e quarenta minutos / mês (470 minutos x 18,17 dias). Ressalta-se que a ociosidade ficou em 7,84% (40 minutos) referente as pausas e intervalos diários, o que difere das pesquisas realizadas por Gianezini (2017), que identificou uma ociosidade de 15,5% na empresa investigada.

Nos estudos de Bragagnol (2018), que apresentou em sua pesquisa uma ociosidade de 25% em atividades não relacionadas as tarefas e Fabrin; Vizzatto e Paulus (2020) que calcularam 11,36% de ociosidade na organização contábil analisada. Logo, têm-se a apuração da quantidade de minutos de cada departamento de acordo com a quantidade de colaboradores, conforme os dados demonstrados na tabela 6:

Tabela 6 - Cálculo de capacidade prática mensal por departamento

Departamentos	Quantidade de colaboradores	Capacidade em minutos	Percentual
Recepção	2	17.080	11,76%
Contábil/Fiscal	6	51.240	35,29 %
Financeiro	2	17.080	11,76 %
Pessoal	3	25.620	17,65 %
Societário	3	25.620	17,65 %
Diretoria	1	8.540	5,88 %
Total	17	145.180	100,00 %

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

De acordo com as quantidades de colaboradores e minutos trabalhados, cada setor possui a capacidade prática real de trabalho, com destaque para o departamento Contábil/Fiscal com (51.240) cinquenta e um mil duzentos e quarenta minutos (6 colaboradores x 8.540 minutos) e representatividade de 35,29%.

Esse departamento é muito importante na prestação de serviços por realizar atividades de Lançamentos Contábeis, Conciliações Contábeis, Fechamentos Contábeis, Apresentação dos Resultados, Lançamentos de Notas, Apuração Fiscal, Conferência Fiscal, Obrigações Principais, Obrigações Acessórias, Integrações no Sistema, Parcelamentos e Assessoria Técnica.

4.3 MENSURAÇÃO DO CUSTO E DA LUCRATIVIDADE POR TIPO DE CLIENTES E DA ORGANIZAÇÃO

Para a mensuração do cálculo de custo operacional e administrativo, foi utilizada a capacidade prática mensal por departamento apurada na tabela 6. Desta forma, os custos operacionais e administrativos foram rateados conforme os dados apresentados com os percentuais supracitados.

Observa-se, o rateio para departamento Contábil/Fiscal com alocação de R\$ 67.933,89, (R\$ 192.749,35 x 35,29%) de custos operacionais, e de R\$ 40.759,82 (R\$ 115.486,16 x 35,29%) de custos administrativos.

Na sequência, apresenta-se na tabela 7, os dados referentes ao custo total anual da organização contábil por departamentos, tais quais foram analisados: a recepção, o setor contábil/fiscal, o financeiro, o pessoal, o societário e a diretoria. Após, aponta-se a discriminação analítica dos dados referentes aos custos.

Tabela 7 - Custo total anual (em reais / R\$)

Departamentos	Custos Com pessoal	Custos Operacionais	Custos Administrativos	Custos Anuais
Recepção	40.922,90	22.644,63	13.586,61	77.154,14
Contábil/Fiscal	226.802,46	67.933,89	40.759,82	335.496,17
Financeiro	43.811,55	22.644,63	13.586,61	80.042,79
Pessoal	109.548,77	33.966,94	20.379,91	163.895,62
Societário	66.050,71	33.966,94	20.379,91	120.397,56
Diretoria	45.600,00	11.322,31	6.793,30	63.715,62
Total	532.736,39	192.479,35	115.486,16	840.701,90

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Os resultados mostram que o departamento com maior montante de custos totais foi o Contábil/Fiscal com R\$ 335.496,17, seguido pelo Pessoal com R\$ 163.895,62 e o Societário com o valor de R\$ 120.397,56.

Para a **análise de custos**, considerando a prestação de serviços de acordo com as características dos clientes, os (210) duzentos e dez clientes ativos, foram classificados em quatro grupos:

- a) **grupo 1** - até (100) lançamentos, com (158) clientes;
- b) **grupo 2** - de (101) até (500) lançamentos / mês, com (45) clientes;
- c) **grupo 3** - de (501) até (1.000) lançamentos / mês, com (6) clientes;
- d) **grupo 4** - acima de (1.000) lançamentos / mês, com (1) cliente.

Cabe observar que a classificação dos clientes teve por base o volume de lançamentos da carteira ativa de clientes. Desse, percebe-se que (158) cento e cinquenta e oito clientes, ou seja, 75,24% deles, necessitaram de até (100) cem lançamentos contábeis no mês, para assim atender as demandas a serem executadas.

Dos clientes ativos, (45) quarenta e cinco, isto é, 21,43% dos clientes demandaram até (500) quinhentos lançamentos ao mês, observa-se que (6) seis clientes, representando 2,86%, precisaram de até (1.000) mil lançamentos por mês e por fim, (1) um cliente, ou seja, representando um percentual de 0,48%, necessitou de um número superior a (1.000) mil lançamentos contábeis no mês.

Assim sendo, os dados investigados, foram detalhados e relacionados com o referencial teórico utilizado neste estudo. Após esse tratamento e percepção, para uma melhor observação e apresentação de forma expositiva, os clientes foram classificados nos seguintes subgrupos de acordo o regime de tributação e porte:

- a) **subgrupo 1**. Regime de Tributação Simples Nacional - Microempresa/ME, composto por (139) clientes;
- b) **subgrupo 2**. Regime de Tributação Simples Nacional - Empresa de Pequeno Porte/EPP, composto por (54) clientes;
- c) **subgrupo 3**. Regime de Tributação Lucro Presumido - Microempresa/ME, composto por (7) clientes;
- d) **subgrupo 4**. Regime de Tributação Lucro Presumido - Empresa de Pequeno Porte/EPP, composto por (9) clientes;
- e) **subgrupo 5**. Regime de Tributação Lucro Real - Empresa de Pequeno Porte/EPP, composto por (1) cliente.

Para verificar a quantidade de minutos que os departamentos necessitam para atender cada grupo e subgrupo de clientes, foram utilizados os **softwares contábeis** e administrativos da empresa. Fazendo um adendo, tais **softwares**, são programas e/ ou ferramentas que facilitam

o serviço contábil para empresas de todos os portes. Dentre as atividades que podem ser realizadas pelos *softwares*, verificou-se a quantidade de lançamentos em cada empresa, cliente e o tempo de acesso dos colaboradores na execução das atividades, conforme é demonstrado os dados dispostos na tabela 8, que segue:

Tabela 8 - Capacidade prática em minutos no ano

Grupos	Departamentos	Simples Nacional		Lucro Presumido		Lucro Real	
		1. ME	2. EPP	3. ME	4. EPP	5. EPP	TOTAL
1.	Recepção	66.110	19.908	26.468	23.150	-	135.636
	Contábil/Fiscal	269.560	58.690	14.640	22.941	-	365.831
	Financeiro	80.930	19.906	25.868	9.116	-	135.820
	Pessoal	99.505	39.580	5.980	18.340	-	163.405
	Societário	94.520	67.220	5.450	8.700	-	175.890
	Diretoria	51.460	11.640	2.490	3.480	-	69.070
Subtotal		662.085	216.944	80.896	85.727	-	1.045.652
2.	Recepção	24.580	19.850	-	1.120	-	45.550
	Contábil/Fiscal	75.402	98.475	-	12.340	-	186.217
	Financeiro	22.340	22.400	-	1.360	-	46.100
	Pessoal	48.900	58.958	-	9.235	-	117.093
	Societário	49.690	66.060	-	3.240	-	118.990
	Diretoria	8.980	14.060	-	980	-	24.020
Subtotal		229.892	279.803	-	28.275	-	537.970
3.	Recepção	-	5.414	-	-	-	5414
	Contábil/Fiscal	-	17.480	-	-	-	17480
	Financeiro	-	6.320	-	-	-	6320
	Pessoal	-	12.560	-	-	-	12560
	Societário	-	8.080	-	-	-	8080
	Diretoria	-	7.410	-	-	-	7410
Subtotal		-	57.264	-	-	-	57.264
4.	Recepção	-	-	-	-	18.360	18.360
	Contábil/Fiscal	-	-	-	-	45.352	45.352
	Financeiro	-	-	-	-	16.720	16.720
	Pessoal	-	-	-	-	14.382	14.382
	Societário	-	-	-	-	4.480	4.480
	Diretoria	-	-	-	-	1.980	1.980
Subtotal		-	-	-	-	101.274	101.274
Total		891.977	554.011	80.896	114.002	101.274	1.742.160

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

A tabela 8, expõe a capacidade prática em minutos necessária para realizar os serviços contábeis anuais para os grupos e subgrupos de clientes. Como o exposto:

- a) **grupo 1:** apresenta a maior demanda (1.045.652) minutos, pelo fato de possuir (158) clientes nos diversos regimes tributários e portes;
- b) **grupo 2:** é composto por (45) clientes e consome (537.970) minutos de capacidade prática para a execução dos serviços;

- c) **grupo 3:** contempla (6) clientes e possui a menor capacidade prática, representando (57.264) minutos;
- d) **grupo 4:** com apenas (1) cliente, entretanto, possui uma capacidade prática elevada de (101.274) minutos.

Cabe destacar que a capacidade instalada elevada do Grupo 4, é relativa a quantidade de lançamentos ser acima de (1.000) mil lançamentos, bem como a complexidade das atividades de trabalho para atender as obrigações contábeis e fiscais do regime tributário Lucro Real.

Observando os dados e de acordo com os conceitos de Kaplan e Anderson (2007c), a aplicação do método TDABC, auxilia na alocação de custos referentes a prestação de serviço realizada em cada departamento. Logo, possibilita a mensuração de custos por atividade, custo hora/minutos de colaboradores e o conhecimento do tempo de realização de atividades. Para a aplicação do método TDABC, duas variáveis foram utilizadas, a primeira é o custo total da empresa R\$ 840.701,90 e a segunda é o tempo necessário para execução das atividades nos departamentos (1.742.160) minutos, conforme mostra a tabela 9:

Tabela 9 - Taxa de custo de capacidade prática anual

Departamentos	Colaboradores	Custo total (R\$)	Capacidade em minutos	Taxa de custos (R\$ / minutos)
Recepção	2	77.154,14	204.960	0,38
Contábil/Fiscal	6	335.496,17	614.880	0,55
Financeiro	2	80.042,79	204.960	0,39
Pessoal	3	163.895,62	307.440	0,53
Societário	3	120.397,56	307.440	0,39
Diretoria	1	63.715,62	102.480	0,62
Total	17	840.701,90	1.742.160	2,86

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Para obter o resultado em reais da taxa de custo de capacidade prática em minutos, conforme a fórmula proposta por Kaplan e Anderson (2007c), é necessário dividir o custo total da capacidade pela capacidade em minutos de cada departamento, como por exemplo, tem-se o departamento de recepção com taxa de custo de capacidade R\$ 0,38 por minuto, logo, (R\$ 77.154,14 ÷ 204.960 minutos). De acordo com os estudos dos autores: Kaplan e Anderson (2007c), os quais utilizou-se como base teórica nesta pesquisa, as atividades realizadas utilizam o tempo como insumo, assim, é plenamente possível compreender que o principal direcionador de custos no método TDABC é o tempo.

Assim sendo, após esta análise de dados e de relacioná-los com o referencial teórico utilizado para este estudo, apresenta-se na tabela 10, com os dados dos custos por cliente, segregando-os por grupos, subgrupos e departamentos.

Tabela 10 - Custo por grupo e subgrupo de cliente anual, mensal e unitário (em reais / R\$)

Grupos	Departamentos	Simples Nacional		Lucro presumido		Lucro real	Total
		1. ME	2. EPP	3. ME	4. EPP	5. EPP	
1.	Recepção	24.886,12	7.494,07	9.963,48	8.714,47	-	51.058,15
	Cont./Fiscal	147.079,67	32.022,95	7.988,00	12.517,27	-	199.607,89
	Financeiro	31.605,50	7.773,87	10.102,20	3.560,06	-	53.041,62
	Pessoal	53.045,91	21.100,02	3.187,93	9.777,02	-	87.110,87
	Societário	37.015,28	26.324,24	2.134,29	3.407,03	-	68.880,85
	Diretoria	31.994,59	7.237,02	1.548,13	2.163,05	-	42.493,38
Custo/cliente anual		325.627,07	101.952,16	34.924,03	40.139,50	-	502.642,76
Custo/cliente mensal		27.135,59	8.496,01	2.910,34	3.344,96	-	41.886,90
Quantidade de clientes		118	25	7	8	-	158
Custo/cliente unitário		229,96	339,84	415,76	418,12	-	265,11
2.	Recepção	9.252,77	7.472,24	-	421,61	-	17.146,62
	Cont./Fiscal	41.141,49	53.730,79	-	6.733,06	-	101.605,34
	Financeiro	8.724,41	8.747,85	-	531,12	-	18.003,38
	Pessoal	26.068,49	31.430,39	-	4.923,16	-	62.422,03
	Societário	19.459,26	25.869,97	-	1.268,83	-	46.598,06
	Diretoria	5.583,20	8.741,62	-	609,30	-	14.934,13
Custo/cliente anual		110.229,63	135.992,85	-	14.487,07	-	260.709,55
Custo/cliente mensal		9.185,80	11.332,74	-	1.207,26	-	21.725,79
Quantidade de clientes		21	23	-	1	-	45
Custo/cliente unitário		437,42	492,73	-	1.207,26	-	482,80
3.	Recepção	-	2.038,02	-	-	-	2.038,02
	Cont./Fiscal	-	9.537,59	-	-	-	9.537,59
	Financeiro	-	2.468,14	-	-	-	2.468,14
	Pessoal	-	6.695,71	-	-	-	6.695,71
	Societário	-	3.164,23	-	-	-	3.164,23
	Diretoria	-	4.607,07	-	-	-	4.607,07
Custo/cliente anual		-	28.510,77	-	-	-	28.510,77
Custo/cliente mensal		-	2.375,90	-	-	-	2.375,90
Quantidade de clientes		-	6	-	-	-	6
Custo/cliente unitário		-	395,98	-	-	-	395,98
4.	Recepção	-	-	-	-	6.911,35	6.911,35
	Cont./Fiscal	-	-	-	-	24.745,35	24.745,35
	Financeiro	-	-	-	-	6.529,64	6.529,64
	Pessoal	-	-	-	-	7.667,01	7.667,01
	Societário	-	-	-	-	1.754,43	1.754,43
	Diretoria	-	-	-	-	1.231,04	1.231,04
Custo/cliente anual		-	-	-	-	48.838,82	48.838,82
Custo/cliente mensal		-	-	-	-	4.069,90	4.069,90
Quantidade de clientes		-	-	-	-	1	1
Custo/cliente unitário		-	-	-	-	4.069,90	4.069,90
CUSTOS TOTAIS		435.856,70	266.455,78	34.924,03	54.626,57	48.838,82	840.701,90

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Na tabela 10, demonstrou-se o **custo anual, mensal e unitário por grupo, subgrupo e departamento**. Descreve-se, em sequência na análise, as fórmulas utilizadas na tabela supracitada e a discussão analítica dos dados.

Para realização do cálculo de **custo anual**, multiplica-se a quantidade de minutos trabalhados pela taxa de capacidade por minuto, conforme é apresentado na fórmula equacional:

Fórmula 2 - Equação para cálculo de custo anual.

$$\text{Cálculo de custo anual} = \frac{\text{Quantidade de minutos trabalhados}}{\text{Taxa de capacidade por minuto}} \times \text{X} \quad (2)$$

Fonte: Elaborado pelo autor (2022), com base em Kaplan e Anderson (2007c).

Em sequência, para calcular o **custo mensal**, deve-se dividir o custo anual por (12) doze meses:

Fórmula 3 - Equação para cálculo de custo mensal.

$$\text{Cálculo de custo mensal} = \frac{\text{Quantidade de custo anual}}{\text{Quantidade de meses (12)}} \quad (3)$$

Fonte: Elaborado pelo autor (2022), com base em Kaplan e Anderson (2007c).

E por fim, para identificar o **custo unitário mensal por cliente**, divide-se o valor do custo mensal pelo número de clientes do subgrupo estipulado:

Fórmula 4 - Equação para cálculo de custo unitário mensal.

$$\text{Cálculo de custo unitário mensal por cliente} = \frac{\text{Quantidade de custo mensal}}{\text{Número de clientes do subgrupo estipulado}} \quad (4)$$

Fonte: Elaborado pelo autor (2022), com base em Kaplan e Anderson (2007c).

Por conseguinte, apresentam-se com o auxílio das alíneas e subalíneas, para uma melhor visualização, os pontos essenciais das discussões analíticas e descritivas dos dados referentes à tabela 10:

- a) no **Grupo 1: até (100) lançamentos, no Subgrupo 1:** Regime de Tributação Simples Nacional - Microempresa/ME, tem-se o **custo anual** de R\$ 325.627,07, com custo de Pessoal no valor de R\$ 53.045,91 (99.505 minutos x R\$ 0,53). Para os demais custos, segue-se o mesmo critério de rateio;
- para identificar o **custo mensal**, é necessário dividir o custo anual de R\$ 325.627,07 por (12) meses, totalizando o valor de R\$ 27.135,59.
 - para encontrar o **custo por cliente mensal** é necessário dividir o custo mensal de R\$ 27.135,59 por (118) clientes do subgrupo, totalizando R\$ 229,96. Neste grupo, o maior montante de custo/cliente unitário mês é o valor de R\$ 418,12, que está relacionado ao Subgrupo 4. Regime de Tributação Lucro Presumido - Empresa de Pequeno Porte/EPP, com atendimento para (8) clientes.

Esses clientes, do Grupo 1, exigem uma quantidade maior de horas para a realização de lançamentos. Além disso, apresentam algumas deficiências no envio da documentação para a contabilidade, ocasionado maior complexidade na conciliação de extratos bancários, registros fiscais e fechamentos das demonstrações contábeis.

Acrescenta-se que o menor montante de **custo/cliente unitário mês** é o valor de R\$ 229,96, que pertence ao Subgrupo 1, de Regime de Tributação Simples Nacional-Microempresa/ME, com atendimento para (118) clientes. Esses clientes possuem uma demanda menor de documentos para a apuração dos impostos e contam com automatização de alguns processos. Com isso, nesse subgrupo, é possível reduzir consideravelmente a quantidade de minutos necessários para a execução das atividades. Por conseguinte, na alínea b) e subalíneas, apresentam-se as análises descritivas do Grupo 2:

- b) no **Grupo 2 de (101 a 500) lançamentos:** o maior montante de custo/cliente unitário mês é o valor de R\$ 1.207,26 que está relacionado ao Subgrupo 4. Regime de Tributação Lucro Presumido - Empresa de Pequeno Porte/EPP, com (1) cliente.
- Esse cliente possui uma quantidade elevada de funcionários, complexidade de apuração de obrigações principais e acessórias. Tudo isso requer maior tempo na prestação de serviços, com destaque para o custo do departamento Contábil/Fiscal na execução das atividades.

— Em contrapartida, o menor montante de custo/cliente unitário mês está no Subgrupo 1. Regime de Tributação Simples Nacional - Microempresa/ME, com (13) clientes e custo mensal de R\$ 437,42.

— Esses clientes demandam maior quantidade de lançamentos comparados com clientes do mesmo regime tributário e porte do Grupo 1, porém com a automatização de processos e a utilização de sistemas gerenciais consegue-se menor quantidade de tempo na execução das atividades.

— Esses clientes possibilitam a exportação de arquivos, facilitando a execução das atividades e a redução de tempo e de inconsistências de dados;

c) no **Grupo 3 de (501 a 1.000) lançamentos:** estão os clientes do Subgrupo 2. Regime de Tributação Simples Nacional - Empresa de Pequeno Porte/EPP, com atendimento para (6) clientes e custo/cliente unitário por mês de R\$ 395,98.

— Esses clientes também utilizam sistemas gerenciais que possibilitam a geração de arquivos para posterior envio à organização contábil. O custo de cliente mensal do Grupo 3, apresenta uma redução de 19,64%, quando comparado com o mesmo porte e regime tributário do Grupo 2.

Alguns fatores justificam essa redução, como por exemplo, a quantidade menor de funcionários, integração de arquivos eletrônicos e volume menor de documentação contábil e fiscal. Em sequência, na alínea d), apresenta-se a análise do Grupo 4:

d) no **Grupo 4, os lançamentos são acima de (1.000)** e representa (1) um cliente, cujo pertence ao Subgrupo 5. Regime de Tributação Lucro Real - Empresa de Pequeno Porte/EPP.

— Esse subgrupo, apresenta o maior custo em relação aos demais subgrupos, com montante de custo/cliente unitário por mês de R\$ 4.069,90.

— A empresa desse subgrupo requer, pela quantidade de lançamentos e regime de tributação, alta demanda de obrigações principais e acessórias para atender as necessidades governamentais, e de análise, para atender a complexidade de apuração de tributos com base no regime de Lucro Real.

De acordo com o levantamento teórico e principalmente nos conceitos dos autores: Kaplan e Anderson (2007c), a lucratividade é entendida como uma variável que assinala a relação entre o lucro líquido e o valor vendido, mostrando o ganho obtido pela organização. No dia a dia contábil, o lucro representa um percentual, importante do andamento de um negócio.

Diante deste estudo, e a partir dos valores dos custos anuais e mensais encontrados, na tabela 10, têm-se outros dados investigados, que foram dispostos para observação, na tabela 11. Trata-se da **mensuração da lucratividade por grupo e subgrupo de clientes**, conforme mostramos dados dispostos na tabela 11, a seguir:

Tabela 11 - Lucratividade por grupo e subgrupo de cliente anual e mensal (em reais / R\$)

Grupos	DRE	Simples Nacional		Lucro presumido		Lucro real	Total
		1. ME	2. EPP	3. ME	4. EPP	5. EPP	
1.	Receita	484.994,60	140.742,26	39.096,76	49.201,00	-	714.034,62
	Custo	325.627,07	101.952,16	34.924,03	40.139,50	-	502.642,76
	Resultado	159.367,53	38.790,10	4.172,73	9.061,50	-	211.391,86
Resultado mensal		13.280,63	3.232,51	347,73	755,13	-	17.615,99
Quant. de clientes		118	25	7	8	-	158
Result. /Cliente unitário		112,55	129,30	49,68	94,39	-	111,49
Lucratividade		32,86%	27,56%	10,67%	18,42%	-	29,61%
2.	Receita	134.923,68	156.006,00	-	19.660,00	-	310.589,68
	Custo	110.229,63	135.992,85	-	14.487,07	-	260.709,55
	Resultado	24.694,05	20.013,15	-	5.172,93	-	49.880,13
Resultado mensal		2.057,84	1.667,76	-	431,08	-	4.156,68
Quant. de clientes		21	23	-	1	-	45
Result. /Cliente unitário		97,99	72,51	-	431,08	-	92,37
Lucratividade		18,30%	12,83%	-	26,31%	-	16,06%
3.	Receita	-	40.156,76	-	-	-	40.156,76
	Custo	-	28.510,77	-	-	-	28.510,77
	Resultado	-	11.645,99	-	-	-	11.645,99
Resultado mensal		-	970,50	-	-	-	970,50
Quant. de clientes		-	6	-	-	-	6
Result. /Cliente unitário		-	161,75	-	-	-	161,75
Lucratividade		-	29,00%	-	-	-	29,00%
4.	Receita	-	-	-	-	42.406,60	42.406,60
	Custo	-	-	-	-	48.838,82	48.838,82
	Resultado	-	-	-	-	-6.432,22	-6.432,22
Resultado mensal		-	-	-	-	-536,02	-536,02
Quant. de clientes		-	-	-	-	1	1
Result. /Cliente unitário		-	-	-	-	-536,02	-536,02
Lucratividade		-	-	-	-	-15,17%	-15,17%
Receita Total		619.918,28	336.905,02	39.096,76	68.861,00	42.406,60	1.107.187,66
Custo Total		435.856,70	266.455,77	34.924,03	54.626,57	48.838,82	840.701,90
Resultado Total		184.061,58	70.449,25	4.172,73	14.234,43	-6.432,22	266.485,76
Result. Total Mensal		15.338,46	5.870,77	347,73	1.186,20	-536,02	22.207,15
Quant. de Clientes		139	54	7	9	1	210
Result. /Cliente unitário		110,35	108,72	49,68	131,80	-536,02	105,75
Lucratividade/cliente		29,69%	20,91%	10,67%	20,67%	-15,17%	24,07%
Lucratividade Geral							24,07%

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

De acordo com a intitulada: Tabela 11- Lucratividade por grupo e subgrupo de cliente anual e mensal (em reais / R\$), percebe-se que o grupo mais lucrativo é o Grupo 1, com 29,61%

e os grupos/subgrupos com maiores níveis de lucratividade foram: Grupo 1/Subgrupo 1: 32,86%, Grupo 3/Subgrupo 2: 29,00%, Grupo 1/Subgrupo 2: 27,56%, e em contrapartida o Grupo 1/Subgrupo 3: 10,67%, tem a menor lucratividade. O Grupo 4/Subgrupo 5, não apresentou lucratividade, este grupo de clientes, apresentou um prejuízo de 15,17% no período analisado. Abaixo, detalham-se às análises:

- a) o **Grupo 1/Subgrupo 1**: 32,86 %, contempla as Microempresas/ME, com até cem (100) lançamentos e pertencentes ao Regime de Tributação do Simples Nacional. A grande parte dos processos executados por esses clientes é automatizado e os clientes não apresentam grandes volumes de documentos fiscais e contábeis para serem lançados. Conseqüentemente, os minutos trabalhados são menores e diminuem o custo; proporcionando maior lucratividade;
- b) no **Grupo 3/Subgrupo 2**: 29%, estão classificadas as empresas de Pequeno Porte/EPP, com a quantidade de (501) até (1.000) lançamentos e são pertencentes ao Regime de Tributação do Simples Nacional.
 - Os volumes de registros a serem processados para esses clientes são maiores, contudo, os processos para atender a demanda destes clientes são automatizados, favorecendo a uma diminuição de tempo na execução das tarefas.

Além disso, os clientes do **Grupo 3/Subgrupo 2**: possuem sistemas gerenciais como facilitador na integração de processos contábeis; ocasionando a redução de minutos trabalhados e do custo na prestação de serviço. Na sequência, na alínea c), analisa-se os clientes de Pequeno Porte/EPP:

- c) no **Grupo 1/Subgrupo 2**: 27,56 %, estão os clientes de Pequeno Porte/EPP, com a quantidade de até cem (100) lançamentos e pertencentes ao Regime de Tributação do Simples Nacional. Esses clientes demandam processos similares ao Grupo 1/Subgrupo 1, entretanto, o número de documentos contábeis e fiscais são maiores, juntamente com o volume de registros de colaboradores no departamento pessoal. Desta forma, os valores de honorários cobrados para esses clientes são maiores, porém a maior complexidade das atividades aumenta a carga trabalhada em minutos e justificam lucratividade de menor nível quando comparada aos clientes Microempresas/ME, classificados no Grupo 1/Subgrupo 1, de 32,86%;
- d) o **Grupo 1/Subgrupo 3**: contempla as microempresas com até (100) lançamentos e pertencentes ao Regime de Tributação do Lucro Presumido com lucratividade de 10,67% no período. Esses clientes apesar de demandar menor quantidade de

lançamentos contábeis requerem diversas obrigações principais e acessórias devido ao regime tributário, ocasionando um aumento na quantidade de minutos trabalhados e, conseqüentemente, ocorre a diminuição da lucratividade na prestação de serviços.

Por conseguinte, na alínea e), analisa-se os dados do Grupo 4/Subgrupo 5. É relevante citar que este é o único grupo que apresentou prejuízo:

- e) no **Grupo 4/Subgrupo 5:** é o único que apresenta prejuízo no período analisado com representatividade de -15,17%. Nesse grupo, a prestação de serviços é realizada para apenas um cliente de Pequeno Porte/EPP, com a quantidade acima de mil (1.000) lançamentos e pertencente ao Regime de Tributação do Lucro Real. Esse cliente demanda uma quantidade expressiva de tempo em todos os departamentos da organização, devido à alta complexidade na apuração dos impostos Federais e Estaduais, bem como o número significativo de obrigações acessórias exigidas pelos governos competentes, acarretando em diminuição na lucratividade.

De modo geral, percebe-se que a lucratividade atingida pela organização contábil é satisfatória, visto que o percentual alcançado foi de 24,07% de lucratividade. Os proprietários da organização estabelecem como meta a lucratividade geral de 20% para o negócio. Desta maneira, a lucratividade no ano investigado superou em 4,07% pontos percentuais as expectativas dos proprietários. Em linhas gerais, os resultados da pesquisa corroboram com os estudos anteriores de Lima (2013), Gianezini (2017), Bragagnol (2018), Colpo e Medeiros (2019) e Fabrin; Vizzatto e Paulus (2020), visto que o TDABC, possibilita identificação dos custos para cada departamento da organização, comparando os recursos consumidos na prestação dos serviços para cada cliente com base o tempo necessário por atividade/cliente. Logo, a aplicabilidade do TDABC é relevante para apuração da lucratividade por cliente e da organização, além de servir como um subsídio importante na definição do preço de venda dos serviços prestados.

5 CONCLUSÃO

Para determinar as análises e averiguações acerca das dimensões da rentabilidade baseada no método *Time-Driven Activity Based-Costing* (TDABC), em uma organização contábil do Estado de Santa Catarina, foi desenvolvido um estudo descritivo com abordagem qualitativa, atribuídos as observações dos dados para o estudo de caso, levantamento bibliográfico e coleta de dados documental.

A partir disso, notou-se que as estratégias de controle de gestão de custos utilizadas pelas organizações contábeis contribuem para o adequado processo de informação gerencial e tomada de decisão. Para as organizações de serviços contábeis, essa questão vem sendo de suma importância, principalmente, devido à concorrência baseada no preço dos serviços, o que afeta diretamente a continuidade das atividades e a qualidade dos serviços prestados. Neste contexto, esta pesquisa objetivou mensurar a lucratividade baseada no *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC), em uma organização de serviços contábeis de Santa Catarina.

O método de custeio TDABC mostrou-se adequado para organização contábil investigada, pois foi utilizado o tempo como principal direcionador de custos para a realização dos serviços contábeis. Para aplicação do método de custeio foi necessário coletar os dados relativos ao montante de custos da organização e de tempo de execução de serviços que cada colaborador utiliza para atender grupos e subgrupos de clientes com diferentes características de negócio, como a quantidade de lançamentos, o porte e regime tributário.

Os clientes, por sua vez, foram separados por grupos e subgrupos, e os resultados mostraram que os maiores montantes de custos unitário mês, foram no Grupo 4/ Subgrupo 5: acima de (1.000) mil lançamentos - Regime de Tributação Lucro Real - Empresa de Pequeno Porte/EPP), com valor de R\$ 4.069,90, o Grupo 2/Subgrupo 4: de (101 a 500) cento e um a quinhentos lançamentos - Regime de Tributação Lucro Presumido - Empresa de Pequeno Porte/EPP), com valor de R\$ 1.207,26, o Grupo 1/Subgrupo 4: com até (100) cem lançamentos - Regime de Tributação Simples Nacional - Empresa de Pequeno Porte/EPP), com valor de R\$ 418,12 e, por fim, o Grupo 3/ Subgrupo 2: de (501 a 1.000) quinhentos e um a mil lançamentos - Regime de Tributação Simples Nacional - Empresa de Pequeno Porte/EPP), com valor de R\$ 395,98.

Com a aplicação do método TDABC, a lucratividade em percentual por grupo e subgrupo de clientes pode ser mensurada, sendo assim, a pesquisa mostrou um destaque para o Grupo 1/Subgrupo 1: até (100) mil lançamentos - Regime de Tributação Lucro Presumido -

Empresas de Pequeno Porte/EPP), com 32,86%, o Grupo 3/Subgrupo 2: de (501) quinhentos e um até (1.000) mil lançamentos - Regime de Tributação Simples Nacional - Empresa de Pequeno Porte/EPP), com 29%, e por fim, tem-se o Grupo 2/Subgrupo 4: de (101) cento e um até (500) quinhentos lançamentos - Regime de Tributação Lucro Presumido - Empresa de Pequeno Porte/EPP) com uma representação de 26,31%.

De modo geral, a organização analisada atingiu uma lucratividade de 24,07% no período investigado. Entretanto, cabe mencionar que o Grupo 4/Subgrupo 5, apresentou prejuízo de 15,17%. Este fato, desperta a necessidade de rever e/ou implementar políticas gerenciais que auxiliem na otimização do tempo, para assim executar as tarefas deste grupo/subgrupo de cliente, como por exemplo, a utilização de arquivos eletrônicos para integração de dados de clientes. Além disso, ressalva-se uma a revisão dos preços de venda dos serviços prestados por parte da gestão da empresa. Todas essas ações gerenciais contribuem para redução de custos, com o aumento da lucratividade e a reversão do prejuízo.

Diante dos resultados, conclui-se que a lucratividade apurada pela organização contábil no exercício de (2021), foi considerada satisfatória, apresentando um percentual de 24,07%, uma vez que, os gestores estabeleceram em seu planejamento estratégico anual, uma lucratividade geral de 20% ao ano, superando assim em 4,07 % das expectativas dos gestores. Com esta a análise dos resultados, realizada por grupos e subgrupos de clientes, foi possível identificar deficiências gerenciais nos processos de lançamentos contábeis manuais e principalmente na definição dos preços de venda dos serviços prestados.

Em linhas gerais, o objetivo da pesquisa foi alcançado, visto que por meio dos dados pesquisados e analisados e a aplicabilidade do método de Custeio TDABC, no contexto das organizações de serviços contábeis, comprovou-se ser um método de grande relevância para uma melhor gestão de custos e de preço de venda. É importante acrescentar outro fator constatado, que foi a necessidade da utilização de tecnologia da informação em parceria com clientes, para otimização de processos e redução de tempo de atividades e, conseqüentemente, de custos na prestação de serviços.

Para literatura gerencial, este estudo contribuiu, agregando informações de aplicabilidade do método de custeio TDABC em empresas de serviços contábeis de pequeno porte. Portanto, a pesquisa demonstrou eficácia na utilidade do TDABC para as organizações contábeis como forma de melhorar a gestão de custos, de preço de venda e de lucratividade. Entretanto, ressalta-se que aplicação do TDABC, presume um sistema de controle interno e

eficiente, por meio da utilização softwares contábeis e administrativos, que permitam registrar o tempo na execução das atividades, por exemplo.

Como últimas considerações, torna-se conveniente ao estudo, destacar que a aplicação do método de custeio TDABC, pode apresentar diferentes nuances a depender de cada organização. Desta forma, como sugestão para futuras pesquisas, seria apropriado identificar os custos e a lucratividade individual por cliente e uma reaplicação do estudo ora desenvolvido, em outras organizações contábeis, para fins de cotejamento de resultados.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, M. M. **Introdução a metodologia do trabalho científico**. 5^a ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- ATKINSON, A. A.; KAPLAN, R. S.; MATSUMURA, E. M.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. 4^a ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- BANKER, R. D.; CHANG, H.; KAO, Y. Impact of information technology on public accounting firm productivity. **Journal of information systems**, v. 16, n. 2, p. 209-222, 2002.
- BATISTA, K. S. **Gerenciamento de risco em empresas contábeis**. 2013. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação Ciências Contábeis). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, 2013.
- BERTI, A. **Contabilidade e análise de custos**. Curitiba: Juruá, 2007.
- BEUREN, Ilse Maria (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3^a ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BIANCHET, T. D. S. A.; ZANIN, A.; CAMARGO, T. F.; DIEL, F. J. Mensuração do valor das perdas normais e anormais no processo produtivo de uma indústria cerâmica. In: **XXIII Congresso Brasileiro de Custos**, 2016. **Anais...** Porto de Galinhas: Congresso Brasileiro de Custos, 2016.
- BINOTTI, D. J. **Vantagens e desvantagens do custeio (TDABC) em comparação ao custeio (ABC)**. 2013. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação Ciências Contábeis). Universidade de Caxias do Sul, Rio Grande do Sul, 2013.
- BOINA, T. M.; AVELAR, E. A.; SOUZA, A. A.; OHAYON, P. Time-driven (ABC): análise bibliométrica de artigos acadêmicos divulgados em periódicos científicos entre 2004 e 2015. **Revista ABCustos**, v.11, n. 1, p. 45-73, 2016.
- BOMFIM, E. A.; PASSARELLI, J. **Custos e Formação de Preços**, 6^a ed., IOB, São Paulo, 2009.
- BORNIA, A. C. **Mensuração das perdas dos processos produtivos: uma abordagem metodológica de controle interno**. 1995. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 1995.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos aplicação em empresas modernas**, 3^a ed. Atlas: São Paulo, 2010.
- BRAGAGNOL, S. **Análise de lucratividade de clientes baseada no método de custeio (TDABC): estudo de caso em uma empresa contábil da região serrana do Rio Grande do Sul**.

2018. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação Ciências Contábeis). Universidade de Caxias do Sul, Rio Grande do Sul, 2018.

BRINSON, J. A. **Contabilidade por atividades**: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

BRUGGEMAN, W.; ANDERSON, S. R.; LEVANT, Y. **Modeling Logistics Costs using Time-Driven ABC**: A Case in a Distribution Company. Working Papers of Faculty of Economics and Business Administration, Ghent University, Belgium 05/332, Ghent University, Faculty of Economics and Business Administration, 2005.

CARVALHO, J. R. M.; TOMAZ, F. A. S. Qualidade em serviços contábeis: um estudo nas empresas do setor de comércio varejista de material de construção. **Revista Alcance**, v. 17, n. 2, p. 192-204, 2010.

COLPO, I.; MEDEIROS, F. S. B. O método de custeio (TDABC) no setor de serviços: Aplicação em uma empresa contábil. **Perspectiva**, v.43, n. 162, p.19-32, 2019.

COMPTON, T. R. Implementing activity-based costing. **The CPA Journal**, v. 66, n. 3, p. 20, 1996.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 155, de 06 de Dezembro de 2018: Dispõe sobre o registro das organizações contábeis. 2018. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2018/001555&arquivo=Res_1555.doc. Acesso em: 19 jan. 2021.

CREPALDI, S. A. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2016.

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

DE ROCCHI, Carlos Antônio. Sistema de custeamento de atividades - (ABC Costing) versus mapa de localização de custos: um estudo comparativo. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, v. 23, n. 77, p.9-23, 1994.

DUBOIS, A.; KULPA, L.; SOUZA, L. E. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos**: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade. São Paulo: Atlas, 2006.

EVERAERT, P.; BRUGGEMAN, W. Time-driven activity-based costing: exploring the underlying model. **Journal of cost management**, v. 21, n. 2, p. 16-20, 2007.

EVERAERT, P.; BRUGGEMAN, W.; SARENS, G.; ANDERSON, S. R. Cost modeling in logistics using time-driven ABC: Experiences from a wholesaler. **International Journal of Physical Distribution & Logistics Management**, v. 38, n. 3, p. 172-191, 2008.

- FABRIN, C., VIZZOTTO, M. J.; PAULUS, L. Método de custeio baseado em atividades e tempo: estudo de caso em um escritório de contabilidade. **Revista de Gestão Estratégica de Organizações**, v. 8, n. 2, p. 22-42, 2020.
- FERRARI, E. L. **Contabilidade de custos Teoria facilitada e todas as questões resolvidas**. Rio de Janeiro: Impetus, 2015.
- FIGUEIREDO, S.; FABRI, P. E. **Gestão de Empresas Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2000.
- GIANEZINI, R. O. **Formação do preço de venda através do método de custeio (TDABC): estudo de caso em um escritório contábil localizado na serra gaúcha**. 2017. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação Ciências Contábeis). Universidade de Caxias do Sul, Rio Grande do Sul, 2017.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4^a ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GOMES, K. F. **A qualidade dos serviços contábeis como diferencial para seus clientes: um estudo em uma organização contábil de Criciúma-SC**. 2011. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação Ciências Contábeis). Universidade do Extremo Sul Catarinense (UNESC), Criciúma, 2011.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M.M. **Gestão de Custos: contabilidade e controle**. Tradução de Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- HENRIQUE, M. A.; TADEUCCI, M. S. R.; SANTOS, I. C.; RICCI, F. Desafios na administração de empresas de serviços contábeis: da importância da profissão aos desafios atuais. In.: **Encontro Latino Americano de Iniciação Científica**, 13, 2009. **Anais...** São Paulo: Encontro Latino Americano de Iniciação Científica, 2009.
- IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. **Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação**. 4^a ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.
- IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000.
- IZIDORO, C. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2016.
- KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. Time-driven activity-based costing. **Harvard Business Review**, v. 82, n. 11, p. 131-138, 2004.
- KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. **Custeio baseado em atividade e tempo**. Rio de Janeiro: Campus-Elsevier, 2007c.
- KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. The innovation of time-driven activity-based costing. **Cost Management**, v. 21, n. 2, p. 5-15, 2007a.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. **Time driven activity-based costing: A simpler and more powerful path to higher profits.** Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press, 2007b.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho: *administre seus custos para ser mais competitivo.*** São Paulo: Futura, 1998.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação – balanced scorecard.** 13. ed. Tradução de Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. Rio de Janeiro: Campus, 1997. 344 p.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. Mastering the Management System. **Harvard Business Review**, p. 62-77, 2008.

LEONE, G. S. G. **Custos: planejamento, implantação e controle.** São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos: livro de exercícios.** 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, L. P. **Análise de custo dos serviços prestados no escritório contábil.** 2013. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação Ciências Contábeis). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, 2013.

LÓPEZ, P. R. A.; SANTOS, J. F.; SÁNCHEZ, C. V.; LLANTADA, A. B. Aplicación de time-driven activity-based costing en la producción de componentes de automóvil. **Revista Dyna Ingeniería e Industria**, v. 88, n. 2, p. 234-240, 2013.

MADRUGA, S. R.; COLOSSI, N.; BIAZUS, C. A. Funções e Competências Gerenciais do Contador. **Revista de Administração da UFSM**, v. 9, n. 2, p.182-191, 2016.

MARION, J. C.. **Contabilidade Básica.** 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, A. F.; SANTOS, G. C. Qual é o custo efetivo da empresa X para a prestação de serviço contábil pelo escritório BMS Contabilidade? **Revista GeTeC**, Monte Carmelo, v. 2, n. 4, p. 71-89, 2014.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos.** 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos.** 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos,** 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. D.; IUDÍCIBUS, S. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades:** de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados: Custos e margens analisados sob diferentes perspectivas.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão**. 3ª ed. São Paulo: Pearson, 2012.

NAKAGAWA, M. **ABC: custeio baseado em atividades**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

NAMAZI, M. Time-driven activity-based costing Theory, applications and limitations. **Iranian Journal of Management Studies**, v. 9, n. 3, p. 457-482, 2016.

OLIVEIRA, L. M. D.; PEREZ J. J. H. **Contabilidade de custos para não contadores**. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, J. L. R.; SOUZA, A. A.; VIEIRA, C. M. Análise dos fatores envolvidos na estimação de custos e formação de preço das empresas de auditoria. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 15, n. 2, p. 107-125, 2004.

PEREZ J. J. H.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G. **Gestão Estratégica de Custos Textos, casos práticos e testes com as respostas**, 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PERNOT, E.; ROODHOOFT, F.; ABBEELE, A. B. D. Time-driven activity-based costing for inter-library services: a case study in a university. **The Journal of Academic Librarianship**. v. 33, n. 5, p. 551-560, 2007.

PICCOLI, C. E.; ZANETTINI, F. H. M. O Custo Das Atividades Intelectuais: Comparação Entre Os Métodos ABC e (TDABC). **Revista De Contabilidade Dom Alberto**, v. 1, n. 1, p. 43-60, 2012.

PIRAN, F. A. S.; SOUZA, M. A., NUNES, F.; NUNES, A. A. B. Posicionamento estratégico, estratégias de manufatura e gestão de custos: estudo de caso em uma empresa do segmento metalmeccânico. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 13, n. 28, p. 81-98, 2016.

RAAIJ, E. M., VERNOOIJ, M. J. A. & TRIEST, S. The implementation of customer profitability analysis: case study. **Industrial Marketing Management**, v. 32, n. 7, p. 573-583, 2003.

REBOUÇAS, L. S.; ROCHA, E. M.; SILVA, J. D.; COSTA, W. P. L. B.; SILVA, S. L. P. S.; NSCIMENTO, Í. C. S. Práticas de gestão de custos nas indústrias salineiras do Estado do Rio Grande do Norte. **Caderno Profissional de Administração da UNIMEP**, v. 8, n. 2, p. 95-114, 2018.

REDDY, K.; VENTER, H. S.; OLIVIER, M. S. Using time-driven activity-based costing to manage digital forensic readiness in large organisations. **Springer Science + Business Media**, v. 14, n. 5, p. 1061-1077, 2012.

RODRIGUES, A. T. L.; LEMOS, I. S. Ferramentas de gestão para organizações contábeis. **ConTexto**, v. 9, n. 16, 2009.

SÁ, A. L.; SÁ, A. M. L. **Dicionário de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1995.

SANTANA, A.; AFONSO, P. Analysis of Studies on Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC). **The International Journal of Management Science and Information Technology**, p. 133-157, 2014.

SANTOS, J. J. **Contabilidade e Análise de Custos**. São Paulo: Atlas, 2009.

SANTOS, J. J. **Fundamentos de custos para formação do preço e do lucro**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SANTOS, M. A. **Contabilidade de custos**. Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis; Superintendência de Educação a Distância, 2018.

SCHIER, C. U. C.. **Gestão de Custos**. Curitiba: Intersaberes, 2013.

SCHMIDT, P.; LEAL, R. R.; SANTOS, J. L. Proposta de um modelo de rentabilidade de clientes: um estudo de caso de uma empresa da área de alimentos. **Revista de Informação Contábil**, v. 5, n. 4, p. 26-45, 2011.

SHERRATT, M. **Harvard Business Review**, v. 83, n. 2, p. 144, 2005.

SILVA, E. D. **Análise dos custos de desperdícios e seus impactos na lucratividade no tocante às micro e pequenas empresas do setor de confecções do município de João Pessoa**. 2020. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação Ciências Contábeis). Universidade Federal da Paraíba, Paraíba, 2020.

SOUSA, T. C. G. **Modelo de gestão por atividades para empresas contábeis**. (2003). Dissertação de mestrado, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

SOUZA, A. A.; AVELAR, E. A.; BOINA, T. M.; GUERRA, M. Análise da aplicabilidade do time-driven ABC: estudos de casos múltiplos. In: **XVII Congresso Brasileiro de Custos**. 2010. **Anais...** Belo Horizonte: Congresso Brasileiro de Custos, 2010.a

SOUZA, A. A.; AVELAR, E. A.; BOINA, T. M.; RAIMUNDINI, S. L. Análise da aplicabilidade do time-driven activity-based costing em empresas de produção por encomenda. **Revista Universo Contábil**, v. 6, n.1, p. 67-84, 2010.b

SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. **Gestão de Custos uma abordagem integrada entre Contabilidade, Engenharia e Administração**, São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, V. L. **Gestão de desempenho: julgamento ou diálogo**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

SZYCHTA, A. Time-Driven Activity-Based costing in Service Industries. **Social Sciences**, v. 1, n. 67, p. 49-60, 2010.

THOMÉ, I. **Empresas de Serviços Contábeis: Estrutura e Funcionamento**. São Paulo: Atlas, 2001.

VEIGA, W. E.; SANTOS, F. A. **Contabilidade de Custos: gestão em serviços, comércio e indústria.** São Paulo: Atlas, 2016.

VELOSO, L. F. **Satisfação de Clientes:** Definindo uma proposta para a excelência nos serviços contábeis. 2004. Trabalho de Conclusão de Curso (Mestrado Profissionalizante em Engenharia). Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2004.

VIEIRA, E. T. V. **As ferramentas contábeis e o empreendedorismo no desenvolvimento das micro e pequenas empresas:** o caso das empresas de panificação da cidade de Campo Grande/MS. 2008. Dissertação (Mestrado Acadêmico). Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Local, Universidade Católica Dom Bosco, Campo Grande, 2008.

VIZZOTTO, M. J.; MOTTA, M. E. V.; CAMARGO, M. E.. Impacto da gestão estratégica de custos no desempenho econômico-financeiro. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 16, n. 40, p. 190-208, 2019.

WERNKE, R. **Análise de custos e preço de vendas:** ênfase em aplicações e casos nacionais. São Paulo: Saraiva, 2005.