



**SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR AMADEUS -  
SESA  
FACULDADE AMADEUS – FAMA  
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**



**IGOR DE ARAÚJO LAMENHA**

**CONTROLE DE CUSTOS EM UM ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE PELO  
CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC)**

**Aracaju/SE  
2018/1**

**IGOR DE ARAÚJO LAMENHA**

**CONTROLE DE CUSTOS EM UM ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE PELO  
CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC)**

**Trabalho de conclusão de curso  
apresentado em cumprimento às  
exigências do curso de Ciências  
Contábeis da Sociedade de Ensino  
superior Amadeus como requisito para  
a obtenção de diploma de graduação.  
Sob orientação da Prof<sup>a</sup>. MSc. Cristiane  
Feitoza Dantas.**

**Aracaju/SE**

**2018/1**

L228c LAMENHA, Igor de Araújo

Controle de custos em um escritório de contabilidade pelo custeio baseado em atividades (abc) / Igor de Araújo Lamenha. – Aracaju, 2018.

56f.

Orientador: Prof.<sup>a</sup> Msc. Cristiane Feitoza Dantas.  
TCC (como requisito para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.) – Faculdade Fama, 2018.

1. Contabilidade de custos 2. Custeio baseado em atividades  
3. Lucros I – DANTAS, Cristiane Feitoza (orient.) II - Título

CDU: 657 (043.2)



SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR AMADEUS  
FACULDADE AMADEUS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

iv

ATA Nº 09/2018-1

No dia 10 de maio de 2018, às 19:00h, na Sala 2, Bloco G, da Faculdade Amadeus, o(a) aluno(a) Igor de Araújo Lamenha apresentou o trabalho de conclusão de curso intitulado Controle de custos em um escritório de Contabilidade pelo Custeio Baseado em Atividades (ABC), como um dos pré-requisitos para a obtenção do título de bacharel em ciências contábeis e procedeu a defesa oral do mesmo. Em reunião, a banca avaliou a pesquisa elaborada, bem como sua apresentação e questionamentos realizados, atribuindo nota 8,0 (oitó), considerando assim o(a) referido(a) discente como aprovado, desde que promova as correções e as alterações ponderadas pela banca e indicadas no trabalho e apontamentos e entregue a versão final do trabalho em meio digital (CD) e em encadernação em capa dura, segundo o modelo padrão da instituição, o qual ficará na biblioteca para consulta pública. Sem mais, para o momento, eu Cristiane Feitoza Dantas, orientadora e secretária da presente banca, lavro e assino juntamente com os demais participantes e o(a) aluno(a), a presente ata.

Aracaju/SE, 10 de maio de 2018.

Prof. Ma. Cristiane Feitoza Dantas  
Orientadora do Curso de Ciências Contábeis

Prof. Ma. Briscila Jesus Mendonça  
Membro Interno

Prof. Esp. Márcio Ameno Batista  
Examinador

Prof. Ma. Elaine Oliveira Praes  
Coordenadora do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Amadeus

Igor de Araújo Lamenha  
Discente

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, meu pai celestial pela saúde e pela força de vontade que ele tem me dado para que eu conseguisse por muitas vezes ultrapassar meus limites e alcançar o objetivo de minha formação.

A minha esposa maravilhosa Silvânia, que nos momentos em que eu mesmo duvidei de mim ela segurou minha mão (literalmente) e me apoiou com todo seu amor e carinho, me guiando com muita sabedoria e determinação para que eu pudesse chegar até o dia de hoje. Amo-te muito e tudo que está acontecendo agora em minha vida também é mérito seu obrigado por toda sua dedicação a mim!

A minha mãe Nadjane, que sempre me incentivou a estudar sempre fazendo os exercícios comigo e me dando bronca quando era necessário, agradeço acima de tudo mainha, pelo seu amor incondicional, pelo seu carinho, pela sua gentileza e que apesar das nossas dificuldades sempre me educou para ver o mundo de uma forma mais bonita, justa e simples, me mostrando que a vida é dura mais é boa de viver, sei que a cada passo que dou estás presente. Te amo pela eternidade!!!

Ao meu pai Paulino, que mesmo longe sempre me ajudou a superar as barreiras que a vida me colocava, pelo seu exemplo de ser trabalhador, honesto, pela sua luta para sempre poder dar o melhor pra mim e para minha mãe e meus irmãos. Obrigado pai, te amo.

Aos meus irmãos Yuri e Ícaro, que sempre me inspiraram a ser guerreiro e a lutar pelo que eu quero vocês são meu exemplo de companheirismo e amizade obrigado pela paciência e pelo amor de vocês.

Aos meus familiares em especial ao meu avô Durval e a minha avó Neuza (IN MEMORIAN), que sempre me educaram com carinho, amor, amizade e gentileza, sempre protegendo a mim e a meus irmãos e nos incentivando a estudar. Obrigado voinho e voinha por tudo que fizeram por mim, amo muito vocês!!!

A meu sogro e minha sogra Renildo e Valdira que nunca me abandonaram desde quando entrei para a família sempre me aconselhando a fazer o certo e sempre me ajudando no que era preciso para que eu pudesse chegar até esse momento. Amo muito vocês meu pai e minha mãe!

Ao meu amigo, compadre e irmão Victor, por sempre me ajudar nessa minha caminhada acadêmica me dando força e me incentivando a nunca desistir, cada

noite que passamos juntos estudando foi crucial para minha chegada até aqui obrigado meu parceiro você sempre terá um espaço especial em meu coração!

Agradeço também a todos os meus amigos da UFS Alan, Lorenza, Saulo, Marcos, Barbara, Mayara, Nestor, Robert, Rodrigo e Lucas, por toda a amizade de vocês, não sei o que seria de mim se vocês não estivessem lá. Amo cada um de uma maneira especial obrigado por tudo que passamos juntos, vocês fizeram e fazem toda diferença em minha vida!

Aos meus amigos da FAMA Edivaldo, Bruno, Gilvan, Lucas, Cleber, Alisson, Marília, Martha, Suylla, Cleide, Catherine, obrigado pelos sorrisos que puseram em meu rosto quando eu chegava à faculdade triste ou cansado vocês foram como o sol quando eu estava na escuridão e por isso admiro vocês imensamente muito obrigado por tudo.

Aos meus amigos do Pio X Dalmo, Maxwell, Sandra, Andre, Luiz Vinicius, Aloísio, Junior, Roberta, Clauciane e Vandete obrigado pela força, companheirismo, e dedicação por nossa amizade, ela foi quem me fortaleceu por diversos momentos nessa minha trajetória cada lembrança nossa juntos me levava a acreditar que eu conseguiria chegar até o final dessa minha jornada obrigado a todos, amo muito vocês.

A todos os meus colegas de trabalho da MPK, SERGICON, JOTANUNES CONSTRUTORA, RICARTE CONTABILIDADE E A SERCON, todos sem exceção de nenhum foram peças fundamentais para minha vitória, obrigado por tudo que me ensinaram, obrigado pelo exemplo de profissionais que vocês são, agradeço pela paciência que tiveram e ainda têm comigo, pela dedicação a nossa profissão procurando sempre torná-la melhor para poder de alguma forma melhorar o mundo. Vocês são os melhores!

Agradeço a todos os professores da UFS e da FAMA que compõem o corpo docente do curso de ciências contábeis, pelo conhecimento repassado, pelas experiências e aprendizados compartilhados em sala de aula, em especial quero agradecer ao professor João Vasconcelos pela sua dedicação a seus alunos e seu amor pela sua profissão, ao professor Cantidiano, por sua consciência política impar e por ser um professor e amigo excepcional e as minhas professoras orientadoras Elaine Oliveira e Cristiane Feitosa por sua preocupação e dedicação para que esse trabalho acontecesse e desse certo.

Em fim, agradeço a todos que direta ou indiretamente contribuíram com meu desenvolvimento acadêmico seja com palavras ou gestos. Muito obrigado a todos!

*“O hoje nada mais é que a construção do  
passado e ao mesmo tempo a realização de  
um futuro já idealizado”*

*Moarci Franco*

## RESUMO

A contabilidade tem por finalidade fornecer a seus usuários um maior controle do patrimônio da entidade. Neste sentido, a contabilidade de custos vem fornecer informações para que o processo da tomada de decisão se torne mais eficiente e eficaz em qualquer tipo de empresa, seja ela de pequeno, médio ou grande porte. Para tanto, é necessário que a organização tenha seus gastos bem definidos, afim de que ela possa minimizá-los para assim maximizar seus lucros. Diante disso, o objetivo desse trabalho é elaborar um sistema de custeio baseado em atividades (ABC) que possa dar suporte ao monitoramento dos gastos de um escritório de contabilidade. A metodologia utilizada quanto ao objetivo enquadra-se como descritiva e exploratória, quanto a forma, a pesquisa classifica-se como qualitativa. Os procedimentos técnicos para a realização desse trabalho serão pesquisas bibliográfica, documental e estudo de caso que será realizado em um escritório de contabilidade localizado em Aracaju – SE. A coleta de dados se dará por meio de entrevistas com o proprietário da entidade e alguns de seus funcionários. Espera-se que com o resultado dessa pesquisa a empresa possa ter um maior controle sobre seus gastos a fim de maximizar seus lucros.

**Palavras-chave:** Contabilidade de Custos. Custeio Baseado em Atividades (ABC). Lucros.

## ABSTRACT

Accounting is intended to provide its users with greater control over the entity's equity. In this sense, cost accounting provides information so that the decision making process becomes more efficient and effective in any type of company, be it small, medium or large. To do so, it is necessary for the organization to have its expenses well defined, so that it can minimize them so as to maximize its profits. Therefore, the objective of this work is to develop an activity-based costing system (ABC) that can support the monitoring of the expenses of an accounting office. The methodology used for the objective is classified as descriptive and exploratory, as for the form, the research is classified as qualitative. The technical procedures for carrying out this work will be bibliographical, documentary and case study research that will be carried out in an accounting office located in Aracaju - SE. Data collection will take place through interviews with the owner of the entity and some of its employees. It is hoped that with the result of this research the company can have greater control over its expenditures in order to maximize its profits.

**Keywords:** Cost Accounting. Activity Based Costing (ABC). Profits.

**LISTA DE FIGURAS**

Figura 1 – Gráfico do Custo Fixo .....	10
Figura 2 – Gráfico do Custo Variável .....	11
Figura 3 – Gráfico do Custo Semifixo.....	12
Figura 4 – Gráfico do Custo Semivariável .....	13
Figura 5 – Gráfico do Custo Semifixo.....	14
Figura 6 – Esquema das Etapas do ABC.....	21
Figura 7 – Organograma da Empresa Alfa.....	31

**LISTA DE QUADROS**

Quadro 1 – Direcionadores de custos .....	37
Quadro 2 – Diferença entre o Custeio Por Absorção e o Custeio ABC.....	39
Quadro 3 – Classificação das fontes bibliográficas .....	41
Quadro 4 – Mapa de Alocação dos Gastos.....	46

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	15
<b>2. REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	17
2.1 - A Contabilidade.....	17
2.2 - A Contabilidade de Custos .....	18
2.3 – Terminologia e classificação dos custos .....	19
2.3.1 – Gastos .....	20
2.3.2 – Desembolso .....	20
2.3.3 – Investimento .....	20
2.3.4 – Custo .....	21
2.3.5 – Despesa.....	21
2.3.6 – Perda .....	22
2.3.7 – Doação .....	22
2.4 – Classificação dos Custos .....	22
2.4.1 – Quanto à facilidade de identificação no produto .....	23
a) Custo Direto: .....	23
b) Custo Indireto:.....	24
2.4.2 – Quanto ao volume produzido no período.....	25
a) Custo Variável:.....	25
b) Custo fixo .....	26
c) Custo Semivariável .....	27
d) Custo Semifixo .....	28
2.5 – Métodos de Custeamento .....	29
2.5.1 – Custeio por Absorção .....	30
2.5.2 – Custeio Variável ou Direto .....	31
2.5.3 – ABC (Activity-Based Costing) .....	33
<b>3. METODOLOGIA DA PESQUISA</b> .....	40
<b>4. DISCUSSÃO DE DADOS</b> .....	44
4.1 – HISTÓRICO DA EMPRESA.....	44
4.2 – A ANÁLISE DE DADOS E A APLICAÇÃO COM ESTUDO DE CASO .....	45
<b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	47
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	49

<b>APÊNDICE</b> .....	51
<b>APÊNDICE A - MAPA DOS TOTAIS DOS GASTOS INDIRETOS</b> .....	52
<b>APÊNDICE B - MAPA DO TOTAL DOS GASTOS (GI + GD)</b> .....	53
<b>APÊNDICE C - MAPA DE RATEIO DOS DEPARTAMENTOS X ATIVIDADES</b> ..	54
<b>APÊNDICE D - MAPA DO RATEIO DAS ATIVIDADES X TIPO DO SERVIÇO</b> ...	55

## 1. INTRODUÇÃO

A contabilidade ao longo dos anos vem sendo determinante para a sobrevivência de uma empresa, e um dos destaques são as informações prestadas aos diretores por meio de uma boa gestão de custos. Conhecer os custos pode ser o diferencial entre uma empresa e outra. Neste sentido, um sistema de custeio em conformidade com uma administração proativa, que atenda ao mercado e as expectativas dos clientes, tanto interno quanto externo e enfrente a concorrência, possibilitará, a esta entidade, uma vida mais longa e maior competitividade no mercado econômico.

Desse modo, a contabilidade de custos vem se apresentando como uma ferramenta decisória no ambiente corporativo, possibilitando informações cruciais tanto para o auxílio no monitoramento dos gastos internos, como também na tomada de decisão para o crescimento da entidade no cenário econômico.

Assim, fica fácil entender a importância que a contabilidade de custos tem para uma empresa, seja industrial, de serviço ou qualquer outro tipo de atividade no tocante as suas tomadas de decisão.

Diante do exposto, o problema desta pesquisa é: Como implantar um sistema de custeio baseado em atividades (ABC) em um escritório de contabilidade?

No intuito de responder à pergunta desta pesquisa, foi definido o seguinte objetivo geral: Elaborar um sistema de custeio baseado em atividades (ABC) que possa dar suporte ao monitoramento dos gastos de um escritório de contabilidade.

Para atender ao objetivo geral, foram constituídos os seguintes objetivos específicos:

- Definir as principais atividades de um escritório de contabilidade;
- Identificar os elementos de gastos de um escritório de contabilidade;
- Definir os critérios de rateio para os custos indiretos;
- Apresentar o sistema de custeio para o escritório de contabilidade.

A importância desta pesquisa se dá pelo fato dos escritórios de contabilidade pouco utilizar sistemas de custeio para seu próprio benefício. Talvez por se tratar de uma rotina a mais das que já são necessárias para o funcionamento da prestação dos serviços ou a falta de gestão interna necessária para um levantamento coeso de informações que atendam estas necessidades.

Foi escolhido o método de custeio baseado em atividades (ABC), porque por intermédio dele podem-se alocar os custos usando direcionadores adequados para cada atividade dos setores da empresa, diminuindo assim as prováveis variações que venham a acontecer nos relatórios gerenciais tornando-os mais confiáveis e seguros para a tomada de decisão dos gestores. Além disso, depois de concluída essa pesquisa, qualquer escritório de contabilidade poderá realizar um levantamento de seus custos e monitorá-los com maior agilidade, evitando gastos desnecessários, o que proporcionará maior controle interno e conseqüentemente maior lucro no futuro.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

Neste capítulo apresenta-se o referencial teórico desta pesquisa, que tem como foco a contabilidade de custos. Inicialmente explana-se um pouco sobre a história da contabilidade, após isso se aborda os conceitos da contabilidade de custos, suas terminologias aplicadas e suas classificações e por fim seus métodos de custeamento, dando-se uma ênfase maior ao custeio baseado em atividades (ABC), objeto de estudo desta pesquisa.

### **2.1 - A Contabilidade**

Na busca de entendimento sobre a contabilidade nos dias de hoje, faz-se necessária a compreensão de como surgiu as primeiras atividades contábeis primitivas, quando o homem não possuía todos os instrumentos, tecnologias e conhecimento que se possui atualmente.

De acordo com Ludícibus (2004, p. 34), “alguns historiadores fazem remontar os primeiros sinais objetivos da existência de contas aproximadamente 2.000 anos a.c.” Já para Sá (2006), tudo começou com a criação da inscrição artística, por meio da qual o homem registrava seus feitos e o que conseguiria para uso. Essa inscrição seria desenhos nas paredes das grutas e em pedaços de ossos, onde segundo Sá (2006, p. 22), “o desenho do animal ou da coisa representava a natureza da utilidade que o homem primitivo havia conquistado e guardara; os riscos que quase sempre se seguiam ao desenho da coisa ou objeto denunciavam a quantidade existente”.

Ludícibus (2004, p. 34) comenta que: “(...) o homem primitivo, ao inventariar o número de instrumentos de caça e pesca disponíveis, ao contar seus rebanhos, ao contar suas ânforas de bebidas, já estava praticando uma forma rudimentar de contabilidade”. Com o passar do tempo, quando as riquezas iam aumentando, as inscrições foram ficando cada vez mais complexas e assim surgiram os registros de uma escrituração contábil. Desde os primórdios, já se calculava o quanto custava à produção de uma mercadoria e realizava a escrituração. Além disso, eram feitas previsões ou cálculos antecipados sobre a movimentação das riquezas (SÁ, 2006, p. 22).

Sá (2006, p. 23) afirma que, “O meu e seu deram, na época, origem a registros especiais de débito (o que alguém tem que me pagar) e crédito (o que eu devo pagar a alguém).” E somente na Idade Média, começou a acontecer uma sistematização nos registros de operações comerciais, industriais e públicas.

Sá (2006) acredita, ainda, que talvez por influência da matemática, pois a escrituração contábil era ensinada nas escolas junto com a ciência, é que surge a lógica do registro, que se refere ao que conhecemos como partida dobrada a qual representa a explicação de origem e de efeito de um fenômeno contábil (débito e crédito).

Não há registros sobre quem seria o criador da partida dobrada, assim como não se sabe garantir a data ou local de seu surgimento. No entanto, sabe-se que o primeiro trabalho sobre contabilidade por partidas dobradas, foi do Frei Luca Pacioli e surgiu em fins de 1494, em Veneza (SÁ, 2006, p. 28).

Após a criação da partida dobrada, passou-se a ser exigido um livro mestre, que posteriormente seria conhecido como Razão, assim como o livro Diário, sobre os quais não cabe aprofundamento por hora (SÁ, 2006, p. 27).

## **2.2 - A Contabilidade de Custos**

Toda e qualquer organização precisa realizar a contabilidade de custos muito bem, de forma que ela ofereça informações de suma importância tanto para que se determine os custos, quanto para formar o preço de cada produto ou serviço que será vendido futuramente.

“Contabilidade de custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos ou serviços. Deste modo, ela tem a função de gerar informações precisas e rápidas para que os gestores possam tomar as melhores decisões (CREPALDI, 2004, p. 13)”. Ou seja, a contabilidade de custos oferece condições para que se possa conhecer o custo de cada produto ou serviço que esta sendo elaborado.

Para Maher (2001), “os contadores de custos registram, medem, determinam e analisam custos”, pois, além dos registros, os operadores da contabilidade lapidam todas as informações que lhes são passadas e passam para os gestores de uma forma mais clara e precisa, para que eles, então, possam tomar as devidas decisões gerenciais.

Martins (2010, p. 22) relata a importância da contabilidade de custos,

No que tange à decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção etc.

De acordo com Crepaldi (2004), a contabilidade de custos desenvolveu-se com a Revolução Industrial, e teve que se adaptar à nova realidade econômica, com o surgimento das máquinas e a conseqüente produção em grande escala. Tem como sua principal fonte a Contabilidade Financeira. O sistema de apuração de custos consistia em determinar os estoques no início do período, adicionando as compras do mesmo período e deduzindo o que ainda restaria no estoque.

Com o crescimento das indústrias tornou-se mais complexas as formas de contabilizar, de maneira que, foi necessário que a contabilidade adaptasse os procedimentos de apuração do resultado das empresas comerciais para as indústrias (VICECONTI; NEVES, 2004).

Com o desenvolvimento social e o aumento de produção nas indústrias, ocasionado pela produção em larga escala, surge a necessidade de um controle e acompanhamento dos custos empregados no processo de fabricação, a fim de apurar os custos totais relativos à produção de seu bem.

A respeito dos componentes do custo industrial, Crepaldi (2004) classifica-os em:

- Material direto aplicado (MD)
- Mão-de-obra direta empregada na fabricação do produto (MOD)
- Custos indiretos de fabricação (CIF)

Ainda de acordo com Crepaldi (2004), a contabilidade de custos é uma ramificação da contabilidade e sendo assim seguem os mesmos princípios que a contabilidade financeira. No que se refere ao plano de contas dentro da contabilidade de custos, o autor divide as contas em dois grupos: contas comuns ou fixas e contas variáveis ou específicas. Nas contas comuns e fixas estão: Patrimônio, Bens fixos, Bens de venda, Bens numerários e Bens de renda. Já nas contas variáveis ou específicas (receitas e despesas), destacam-se as contas de custos de produção que são contas transitórias (CREPALDI, 2004).

### **2.3 – Terminologia e classificação dos custos**

Os custos de uma empresa prestadora de serviço, como de qualquer outra empresa, estão relacionados aos sacrifícios monetários e não monetários envolvidos durante o processo de produção. Então, não basta só definir o que é custo, é necessário compreender algumas terminologias específicas dessa ciência para então poder discutir seu processo de formação e a definição dos preços. Para tanto,

serão elencados alguns conceitos diferenciadores de alguns autores relacionados ao tema.

### **2.3.1 – Gastos**

Segundo Martins (2010, p. 24), gasto corresponde a “compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício este representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”.

O gasto possui uma forma genérica e por isso não necessita necessariamente que faça parte da atividade fim da empresa, é todo valor que a entidade assume na obtenção de um bem, incluindo ou não a elaboração ou comercialização (DUTRA, 2010).

Entretanto, Bruni e Famá (2008, p. 23), justificam que:

Gastos consistem no sacrifício financeiro que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer. Segundo a contabilidade, serão em última instância classificados como custos ou despesa, a depender de sua importância na elaboração do produto ou serviço. Alguns gastos podem ser temporariamente classificados como investimentos e, à medida que forem consumidos, receberão a classificação de custos ou despesas.

### **2.3.2 – Desembolso**

Para Martins (2010, p. 25), o desembolso é o “pagamento resultante da aquisição do bem ou do serviço, podendo ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto defasada ou não no momento do gasto”.

Já para Bruni e Famá (2008), desembolso nada mais é que o ato de realizar o pagamento de um bem ou de um serviço que foi ou será consumido.

Dutra (2010, p.17) esclarece que:

Desembolso é o pagamento de parte ou do total adquirido, elaborado ou comercializado, ou seja, é a parcela ou o todo do gasto que foi pago. Desembolsar é tirar do bolso, significa pagar ou quitar. Ele ocorre após a aquisição da propriedade de um bem ou serviço, porém antes ou após sua posse.

### **2.3.3 – Investimento**

Bruni e Famá (2008, p. 23) afirmam que os investimentos “representam gastos ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos”.

Segundo Bornia (2002, p. 41), o termo investimento “é o valor dos insumos adquiridos pela empresa não utilizados no período, mas que poderão ser empregados em períodos futuros”.

Martins (2010, p. 25), esclarece que:

Todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são “estocados” nos Ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização são especificamente chamados de investimentos.

#### **2.3.4 – Custo**

Os custos de uma entidade estão ligados diretamente a sua produção. Para Martins (2010, p. 25), “o custo também é um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço”.

Dutra (2010, p. 17) explana que custo “é o valor aceito pelo comprador para adquirir um bem ou é a soma de todos os valores agregados ao bem desde sua aquisição, até que ele atinja o estágio de comercialização”.

Martins (2010, p. 25) expõe os seguintes exemplos de custos:

A energia elétrica é um gasto, no ato da aquisição, que passa imediatamente para custo (por sua utilização) e passa a fazer parte do valor do custo do produto com ela elaborado. A máquina provocou um gasto em sua entrada, tornado investimento (ativo) e parceladamente transformado em custo, via Depreciação, à medida que é utilizada no processo de produção de utilidades.

Portanto, todo tipo de gastos que estiver diretamente ligado a produção ou a execução do serviço será conceituado como custos.

#### **2.3.5 – Despesa**

O conceito de despesa é diretamente ligado ao consumo de bens e serviços capazes de gerar receita. Martins (2010, p. 25) cita alguns exemplos de despesas:

O equipamento usado na produção, que fora gasto transformado em investimento e posteriormente considerado parcialmente como custo, torna-se, na venda do produto feito, uma despesa. O micro computador da secretária do diretor financeiro, que fora transformado em investimento, tem uma parcela reconhecida como despesa (depreciação), sem transitar por custo.

Segundo Bornia (2002, p. 40) o termo despesa “é o valor dos insumos consumidos com o funcionamento da empresa e não identificados com a fabricação. São atividades fora do âmbito da fabricação”.

Não obstante, Bruni e Famá (2008, p. 23) reafirmam que as despesas “correspondem a bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. Não estão associadas a produção de um produto ou serviço.”

Sendo assim, fica claro que despesa é todo gasto desassociado da produção e ligado direta ou indiretamente a administração, sendo capaz de gerar receita para a empresa.

### **2.3.6 – Perda**

São considerados como perdas, os gastos que ocorrem involuntariamente, ou seja, sem a previsão de consumo ou pelo consumo anormal.

Para Martins (2010, p. 26) a perda “não se confunde com a despesa (muito menos com o custo), exatamente por sua característica de anormalidade e involuntariedade; não é um sacrifício feito com intenção de obtenção de receita”.

Bruni e Famá (2008, p. 24) ressaltam ainda que as perdas consistem em:

- (i) um gasto não intencional decorrente de fatores externos extraordinários
- ou (ii) atividade produtiva normal da empresa. Na primeira situação, devem ser considerados como despesas e lançados diretamente contra o resultado do período. Na segunda situação, devem ser classificados como custo de produção do período.

### **2.3.7 – Doação**

Doação é todo gasto praticado voluntariamente, porém sem intenção de gerar qualquer tipo de receita.

Dutra (2010, p. 18) ainda complementa explicando que a doação “é um gasto voluntário, efetuado sem intenção de obtenção de receita e sem qualquer ligação com as atividades para as quais a empresa foi criada”.

## **2.4 – Classificação dos Custos**

Para Dutra (2010), os custos e as despesas possuem várias classificações. Entretanto, o importante é entender cada tipo de custo e seu comportamento dentro do seu grupo de classificação para que se possa alcançar com sucesso o objetivo que é a informação para os gestores.

Segundo Leone (2002, p. 48):

A Contabilidade de Custos olha os custos de maneira diferente para produzir informações diferentes que atendam a necessidades gerenciais diferentes. Olhar os custos de maneira diferente significa simplesmente que o contador de custos estabelece diferentes sistemas de custos e adotam critérios diferentes de avaliação, cálculo e alocação para fornecer informações específicas exigidas por ambientes de produção e de administração em constante mutação.

Os custos podem ser classificados basicamente em duas categorias: em relação à facilidade de identificação no produto: são tidos como diretos e indiretos; e com relação ao volume produzido no período: são classificados em variáveis, fixos, semivariáveis e semifixos (WERNKE, 2005). Em seguida será dada uma ênfase maior a essas classificações separadamente para melhor facilitação do entendimento.

#### **2.4.1 – Quanto à facilidade de identificação no produto**

De acordo com Wernke (2005), nesta categoria os custos são classificados em diretos e indiretos. Mostra-se na sequência o conceito de cada um deles:

##### **a) Custo Direto:**

Conceituado por Leone (2002, p. 49), “os custos diretos são aqueles custos (ou despesas) que podem ser facilmente identificados com o objeto de custeio. São os custos diretamente identificados aos seus portadores. Para que seja feita a identificação, não necessita de rateio”.

Todo o custo que exista uma medida objetiva de seu consumo na fabricação de um bem, ele poderá ser apropriado diretamente aos produtos fabricados (VICECONTI; NEVES, 2003).

Em outras palavras para Padoveze (2006, p. 41), um custo é direto se:

- É possível verificar ou estabelecer uma ligação direta com o produto final;
- É possível de ser visualizado no produto final;
- É claro e objetivamente específico do produto final e não se confunde com os outros produtos;
- É possível ser medida objetivamente sua participação no produto final etc.

Os custos diretos também podem ser chamados de custos primários e sendo assim, estão diretamente ligados a produção. No entendimento de Bruni e Famá (2008), os custos são diretamente incluídos no cálculo dos produtos, onde apresentam a propriedade de serem perfeitamente mensuráveis de maneira objetiva.

Dessa forma, fica evidente a relação que os custos diretos apresentam com os fatores de produção. São identificados de maneira clara e não necessitam de nenhuma técnica (como rateio) para serem alocados ao custo dos produtos elaborados, custo das mercadorias vendidas ou custo dos serviços prestados.

**b) Custo Indireto:**

Segundo Dutra (2010, p. 27), custo indireto “é o custo que não pode apropriar diretamente a cada tipo de bem ou função de custo no momento de sua ocorrência.” O autor ainda afirma que “... o custo indireto participa de todas ou de várias das funções concomitantemente, sem possibilidade de segregação da parcela que está onerando cada uma das funções quando de sua aplicação”.

Já para Ludícibus (2006), os gastos que não podem ser identificados facilmente, ou seja, que não se pode alocá-los de forma direta e objetiva aos produtos ou a outro segmento, ou em atividades operacionais serão consideradas Custos Indiretos.

Explicam Viceconti e Neves (2003, p. 18) que indiretos “são os custos que dependem de cálculos, rateios, ou estimativas para serem apropriados aos diferentes produtos”.

Complementando, Leone (2000, p. 59) relata que:

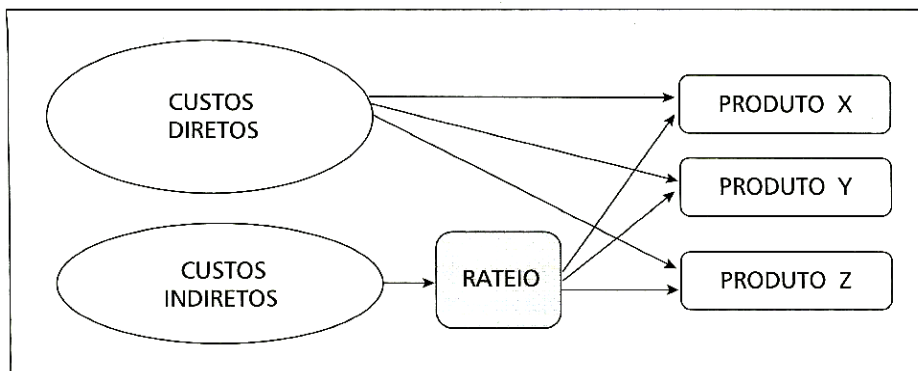
Os custos indiretos são aqueles custos que não são facilmente identificados com o objeto do custeio. Às vezes, por causa de sua não relevância, alguns custos são alocados aos objetos do custeio através de rateios. Neste caso, adotamos o rateio, os custos serão considerados indiretos.

Na concepção de Martins (2010, p. 49), os custos indiretos “... não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como o aluguel, a supervisão, as chefias etc.)...”.

Portanto, os custos indiretos caracterizam-se pela sua difícil mensuração e alocação aos produtos acabados. A depreciação, por exemplo, será alocada ao produto final de forma estimada, utilizando-se o rateio, fato que gera polêmica entre os estudiosos da área devido aos critérios utilizados pelos rateios nas alocações dos custos aos produtos.

Para melhor entendimento segue abaixo a figura 1, mostrando como acontece a apropriação dos custos diretos e indiretos aos produtos.

**Figura 1: Apropriação dos Custos Diretos e Indiretos aos Produtos.**



Fonte: Souza e Clemente (2011, p. 29)

#### **2.4.2 – Quanto ao volume produzido no período**

De acordo com Leone (2000, p. 49): “a contabilidade de custos acompanha a evolução da tecnologia de processos de produção, de modelos gerenciais e das novas necessidades informativas”.

Com o avanço tecnológico e o aumento na produção das indústrias, a contabilidade de custos passou a ser cada vez mais utilizada para que o gestor pudesse precificar cada componente utilizado na fabricação do produto final. Sendo assim, segue algumas especificações a respeito das variações que podem acontecer nesses custos relacionados com a quantidade produzida.

##### **a) Custo Variável:**

Para Martins (2010), devido aos problemas vistos com relação à dificuldade trazida pela apropriação dos Custos Fixos aos produtos e em função da grande utilidade do conhecimento do Custo Variável e da Margem de Contribuição, nasceu uma forma alternativa para custeamento.

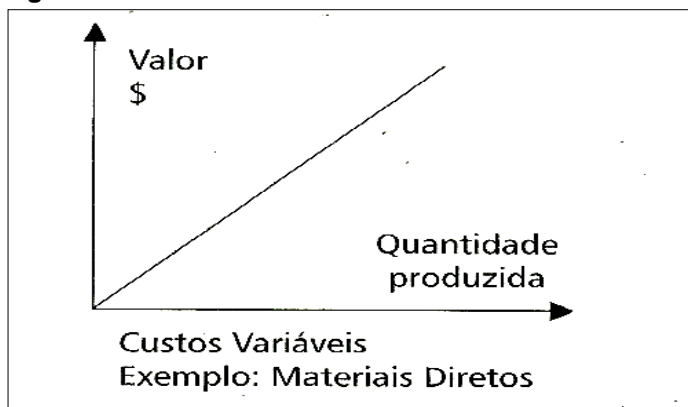
Conceituado por Leone (2000, p. 53), os custos variáveis são: “... custos (ou despesas) que variam de acordo com os volumes das atividades. Os volumes das atividades devem estar representados por bases de volume, que são geralmente medições físicas...”.

Segundo Dutra (2010, p. 33):

Quanto maior o volume de atividade no período, maior será o custo variável e, ao contrário, quanto menor o volume de atividade no período, menor será o custo variável. Para o volume de atividade máximo, custo variável total máximo; para volume de produção zero, custo variável total igual a zero. São exemplos de custos variáveis: matéria-prima, mão de obra direta, combustíveis de máquinas, energia elétrica de acionamento de máquinas de produção (força), impostos proporcionais ao volume de atividade.

Para melhor entendimento a Figura 2 mostra o comportamento do custo variável:

**Figura 2: Gráfico de Custos Variáveis**



Fonte: Bruni e Famá (2008, p. 31).

De acordo com a figura 2, observa-se que o volume de produção será definido conforme o custo variável, pois os valores modificam-se de acordo com a quantidade produzida.

## **b) Custo fixo**

Os custos fixos são aqueles que não dependem da quantidade produzida como é no caso do custo variável, ou seja, havendo ou não produção no período os custos fixos irão permanecer, pois são esses que mantêm o funcionamento da empresa.

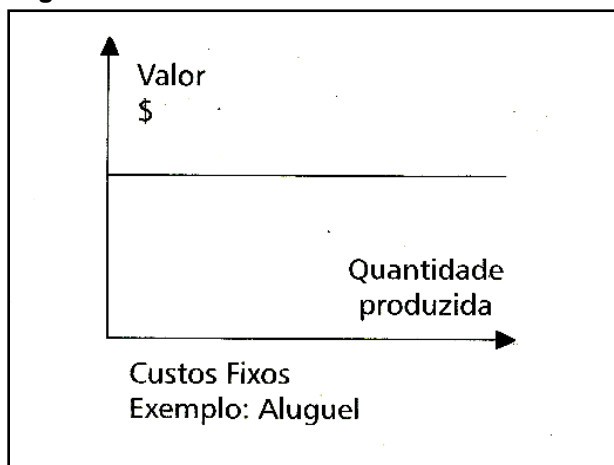
Para Dutra (2010, p. 32), custos fixos definem-se como: “os custos de estrutura que ocorrem período após período sem variações ou cujas variações não são consequência de variações do volume de atividade em períodos iguais”.

Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 2009) exemplificam que: “se uma fabrica de parafusos produzir, em certo período, 40 milhões de unidades ou apenas 5 parafusos, seus custos fixos permaneceram iguais, isto é, não apresentarão qualquer variação, em função do volume provocado”.

Wernke (2005) acrescenta ainda que, os custos fixos são aqueles cujos valores totais tendem a permanecer constantes, mesmo havendo alterações no nível

de atividades operacionais do período, por isso se o volume de produção for maior ou menor não influenciará neste custo. A seguir, a figura 3 ilustra como se comporta os custos fixos:

**Figura 3: Gráfico de Custos Fixos**



Fonte: Bruni e Famá (2008, p. 31).

Sendo assim, o custo fixo permanecerá o mesmo independentemente da quantidade produzida, seja ela maior ou menor. Citam-se como exemplos deste gasto: aluguel da fábrica, IPTU, seguro da fábrica, entre outros.

### c) Custo Semivariável

Alguns especialistas consideram que certos custos podem ser classificados como custos semivariáveis, por possuírem, ao mesmo tempo, características dos custos fixos e variáveis. Sendo assim, podem também ser chamados de custos mistos. Para Bruni (2008, p. 31), custos semivariável correspondem a: “custos variáveis que não acompanham linearmente a variação da produção, mas aos saltos, mantendo-se fixos dentro de certos limites”.

Segundo Dutra (2010, p. 38):

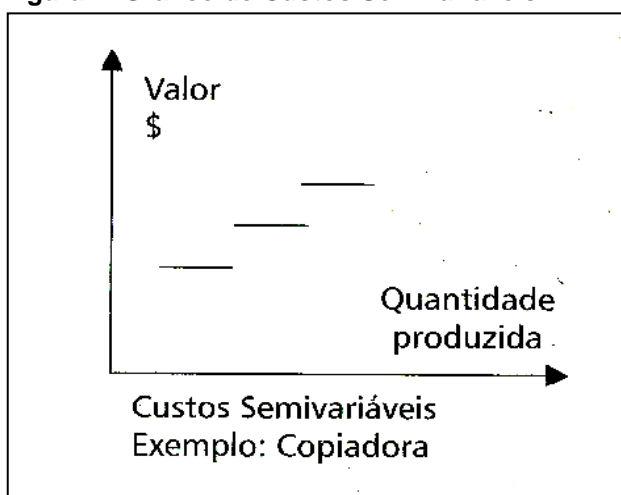
Para cumprir os objetivos dessa classificação em suas diversas áreas de aplicação de custo, é necessário distinguir os custos fixos dos custos variáveis, tornando-se importante separar a parcela fixa da parcela variável dos custos mistos. Um deles é técnico, em que especialistas na atividade, por meio de dados, condições operacionais e especificações, podem determinar a parcela fixa, sendo a variável obtida pela diferença entre esta e o custo total misto. O outro método é por meio da utilização de dados observados e coletados em períodos diferentes, cujo volume de atividade variou.

Um exemplo de custos semivariáveis é o de aluguel de máquina fotocopadora. A empresa cobra uma taxa mínima – de assinatura - mesmo que nenhuma cópia seja tirada no período. A partir daí, são cobrados valores por cópia

tirada, que correspondem à efetiva utilização do equipamento. No mesmo sentido, tem-se a conta de energia da fábrica, com um valor mínimo independente da sua utilização, embora o valor total da conta dependa do número de kilowatts consumidos e, portanto, do volume de produção da empresa.

A seguir o gráfico na figura 4 mostra como se comporta o custo semivariável:

**Figura 4: Gráfico de Custos Semivariáveis**



Fonte: Bruni e Famá (2008, p. 31).

Nota-se que, aumentando ou diminuindo o volume de produção, há um aumento ou diminuição no valor total do custo, porém sem uma relação direta e proporcional.

#### **d) Custo Semifixo**

Os custos devem ser predefinidos de acordo com o comportamento histórico de seu registro na empresa, porém com larga margem de flexibilização.

Para Padoveze (2006, p. 61), os custos semifixos “são aqueles que têm dentro de si uma parcela fixa e uma parcela variável. Ou seja, se não houver nenhuma atividade produtiva ou de venda, a empresa incorrerá assim mesmo em uma parcela do custo, sua parte fixa”.

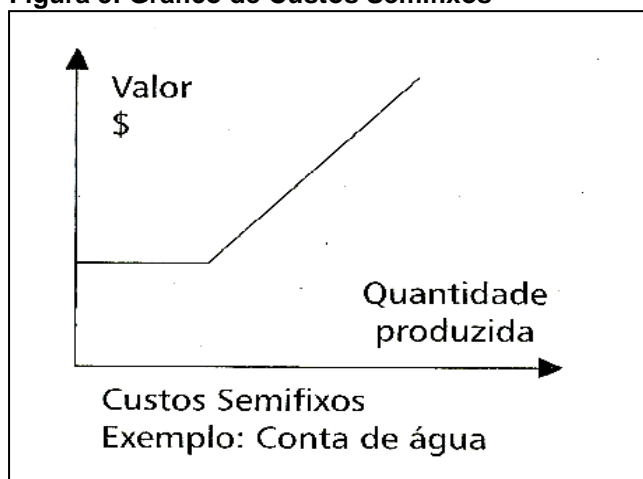
Os custos semifixos são aqueles que permanecem constantes dentro de certos intervalos, alterando-se em degraus até atingir um novo patamar de atividade. (WERNKE, 2008).

Ainda em relação aos custos semifixos, Bruni e Famá (2009, p. 31) explana que: “correspondem a custos que são fixos em determinado patamar, passando a ser variáveis quando esse patamar for excedido”.

Na visão de Leone (2000), os custos semifixos são também chamados de custos por degraus, por se apresentarem graficamente como tal, sendo que permanecem constantes até certo ponto da produção e excedendo este limite, sobem até outra plataforma.

O gráfico a seguir ilustrado pela figura 5 mostra como é o comportamento dos custos semifixos.

**Figura 5: Gráfico de Custos Semifixos**



Fonte: Bruni e Famá (2008, p. 31).

Assim, observa-se que os custos semifixos pouco variam em curto prazo, mas a médio e em longo prazo são afetados pelo volume da produção.

## 2.5 – Métodos de Custeamento

A necessidade de atribuir valores monetários aos produtos e serviços fez com que a contabilidade gerasse métodos para custeamento a serem utilizados para a tomada de decisões.

“Em linhas gerais, o método de custeamento define os gastos que devem fazer parte da apuração do custo unitário dos produtos e serviços finais” (PADOVEZE, 2006, p. 75).

Neste sentido, surgiram diversos mecanismos, sistemas, procedimentos e formas de custeamento, os quais buscam constantemente contribuir para a otimização da gestão, no sentido de que as empresas possam competir no mercado com o nível de qualidade imprescindível a sua continuidade operacional.

### 2.5.1 – Custeio por Absorção

Esse método de custeamento é o mais comum a ser adotado pelas empresas em geral por dois motivos: é aceito pela legislação brasileira para apuração do lucro do exercício e pela facilidade de sua implementação.

Este é o método mais tradicional de custeio e é empregado quando se deseja atribuir um valor de custos ao produto, atribuindo-lhe também uma parte dos custos indiretos. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos, de forma direta ou indireta mediante critérios de rateios. (WERNKE, 2008, p. 20).

De acordo com Berti (2009, p. 62), o custeio por absorção “consiste em apurar o custo de bens, atribuindo-se integralmente a cada unidade produzida os custos diretos e indiretos, fixos ou variáveis ocorridos no processo de produção”.

Padoveze (2006) divide o custeio por absorção em duas grandes formas de custeamento: o custeio real e o custeio prévio, em ambos a totalidade dos custos é distribuída aos produtos, entretanto, no custeio prévio ao contrário do custeio real, em vez de utilizar os valores já conhecidos e reais, pode-se calcular o custo unitário dos produtos e dos serviços utilizando dados futuros, desejados ou esperados.

Ferreira (2007) traz as etapas que compõem o custeio por absorção:

- Separação de custos e despesas;
- Apropriação dos custos diretos e indiretos à produção realizada no período;
- Apuração do custo da produção acabada;

Segundo Souza e Clemente (2011, p. 59):

A classificação dos custos em diretos e indiretos decorre do pensamento Taylorista segundo o qual praticamente tudo pode ser mensurado e controlado. Nesse caso, admite-se que todos os recursos consumidos, direta ou indiretamente, no processo de produção de um bem ou serviço integrem o custo do produto.

Martins (2003, p. 57) reitera que:

Os custos incorridos num período só irão integralmente para o Resultado desse mesmo período caso toda a produção elaborada seja vendida, [...]. Já as despesas - de Administração, de Vendas, Financeiras etc. - sempre são debitadas ao Resultado do período em que são incorridas: assim é que funciona o Custeio por Absorção.

Em tese, os sistemas de custeio apresentam vantagens e desvantagens.

Wernke (2008, p. 21) destaca algumas vantagens:

- Atende a legislação fiscal e deve ser usado quando a empresa busca o uso do sistema de custos integrado à contabilidade;
- Permite a apuração do custo por centro de custos, visto que sua aplicação exige a organização contábil nesse sentido; tal recurso, quando os custos forem alocados aos departamentos de forma adequada, possibilita o acompanhamento do desempenho de cada área;
- Ao absorver todos os custos de produção, permite a apuração do custo total de cada produto.

Considera-se como desvantagem apresentada pelo custeio por absorção a serventia de tais informações para fins gerenciais.

[...] custeio por absorção é falho em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial de tomada de decisão, porque tem a premissa básica os “rateios” dos chamados custos fixos, que, apesar de aparentarem lógicos, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas (SANTOS, 2005, p. 83).

Então, observa-se que esse método é o mais comumente utilizado por se tratar de um sistema menos complexo, entretanto para fins gerenciais os resultados das análises dos custos não são os mais precisos, devido à arbitrariedade na alocação dos custos indiretos, o que poderá afetar a tomada de decisão dos gestores.

### **2.5.2 – Custeio Variável ou Direto**

Também conhecido como custeio direto, este método considera exclusivamente os custos variáveis que podem ser claramente identificados ao produto (PADOVEZE, 2006). Os demais gastos são definidos como despesas nesse método, pois não agregam valor ao produto em virtude de serem considerados necessários para manter a fábrica ativa.

Para Wernke (2005, p. 89):

Esse método assume que somente os gastos variáveis de produção e comercialização do produto ou serviço (como matérias-primas utilizadas, serviços de terceiros aplicados ao produto, tributos sobre vendas, comissões de venda etc.) devem ser considerados no custeamento da produção. Todos os demais gastos, que não são facilmente associáveis a determinado produto ou serviço, devem ser transferidos à demonstração do resultado (DRE) como despesas do período, sem serem apropriados aos produtos fabricados (ou serviços prestados).

Oliveira e Junior (2005) explicam que os custos variáveis determinam os custos que, em seu valor total, são equivalentes ao volume da produção dentro de certos limites, ou seja, o custo aumenta ou diminui em razão direta de acordo com a quantidade produzida.

Já Martins (2010, p. 198) afirma que no custeio variável, “só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados despesas

do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”.

Bruni e Famá (2008, p. 172) ressaltam que no custeio variável:

Apenas os custos variáveis são atribuídos aos produtos elaborados, que, juntamente com as despesas variáveis, serão subtraídos da receita, gerando um valor que é denominado margem de contribuição. Os custos e despesas fixas serão abatidos da margem de contribuição do período.

Crepaldi (2004) afirma que: o custeio variável tem uma grande influência na tomada de decisão gerencial quando esta se tratar de formação de preço, na compra de material e insumos para a fabricação e na determinação do mix de produtos, não obstante esse tipo de método ainda é de suma importância para a definição do comportamento dos lucros em razão das oscilações de vendas.

Assim como no custeio por absorção, Ferreira (2007, p. 167) apresenta a forma básica do custeio variável:

- Separa os custos incorridos pela empresa em fixos e variáveis;
- Aloca os custos variáveis aos respectivos produtos;
- Calcula a margem de contribuição dos produtos [...];
- Da margem de contribuição total da empresa [...] subtrai os custos fixos, chegando, então, ao lucro da empresa.

Assim, de acordo com essa premissa chega-se a mais uma importante nomenclatura ligada diretamente à contabilidade de custos, a **Margem de Contribuição**.

Martins (2010, p. 179) conceitua a margem de contribuição da seguinte maneira: “margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e o Custo Variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputada sem erro”.

Já Souza e Clemente (2011, p. 163) definem margem de contribuição como: “o excedente da receita unitária em relação ao custo variável unitário e a despesa variável unitária, teoricamente destinado à formação de um fundo (Margem de Contribuição Líquida Total) para pagamento dos custos fixos e das despesas fixas”.

Segundo Wernke (2008, p. 44), entre as vantagens e desvantagens do conhecimento das margens de contribuições podem ser listadas as seguintes:

- É um instrumento para avaliar a viabilidade de aceitação de pedidos em condições especiais;
- Ajudam a administração a decidir que produtos devem merecer maior esforço de venda ou colocados em planos secundários ou simplesmente tolerados pelos benefícios de vendas que possam trazer a outros produtos;
- São essenciais para auxiliar os administradores a decidirem se um segmento produtivo (ou de comercialização) deve ser abandonado ou não;
- Podem ser usadas para avaliar alternativas quanto a redução de preços, descontos especiais, campanhas publicitárias especiais e uso de prêmios para aumentar o volume de vendas.

Alem das vantagens e desvantagens apontadas por Wernke, outras vantagens e desvantagens podem ser destacadas pela utilização do método de custeio variável, para Crepaldi (2006, p. 144).

- Impede que aumentos de produção que não correspondam a aumentos de venda distorçam o resultado;
- No Custeio por absorção, a subjetividade inerente ao critério de alocação dos Custos Indiretos de Fabricação (CIF) pode distorcer os cálculos dos custos unitários dos diversos produtos elaborados pela empresa, não é permitido uma avaliação precisa da lucratividade de cada um deles;
- No caso dos CUSTOS MISTOS (custo que têm uma parcela fixa e outra variável) nem sempre é possível separar objetivamente a parcela fixa da parcela variável, embora existam técnicas estatísticas para efetuar tal divisão, muitas vezes ela é tão arbitrária quanto o rateio dos CIF no CUSTEIO POR ABSORÇÃO;
- O CUSTEIO VARIÁVEL não é aceito pela Auditoria Externa das empresas que têm capital aberto nem pela Legislação do Imposto de Renda, bem como por uma parcela significativa de contadores.

Martins (2010) ainda comenta que, o custeio variável não é aceito para a avaliação de estoque por ferir os princípios contábeis tais como o de competência e a confrontação. Pois, segundo estes princípios, devem-se apropriar as receitas e deduzir todos os gastos envolvidos para sua obtenção.

Contudo, nada impede que os gestores utilizem tal método internamente para fins de relatórios gerenciais ou que até mesmo busquem adotar o método durante todo o período, contanto que ao final do exercício se faça um lançamento de ajuste para que entre nas regras exigidas pelo fisco.

### **2.5.3 – ABC (Activity-Based Costing)**

No método de custeio baseado em atividades, conhecido como ABC (Activity-Based Costing), separam-se os custos por atividade, com o objetivo de diminuir as distorções ocasionadas durante a apropriação dos custos indiretos (MARTINS, 2010). O ABC, além de alocar os custos indiretos de uma forma mais coerente, permite que os gestores possam ter informações sobre os verdadeiros causadores

dos custos, e com isso possibilitar medidas para que se possam usar tais recursos com maior eficiência e eficácia.

“O maior problema enfrentado pela gestão de custos refere-se a como distribuir custos indiretos aos produtos ou serviços elaborados” (BRUNI; FAMÁ, 2008, p. 139). Com o grande avanço tecnológico e conseqüentemente o aumento da competitividade surgiu à necessidade das empresas inovarem cada vez mais na qualidade, na economia do tempo e na redução dos custos a fim de ganharem mais tempo e espaço no mercado. Foi então que surgiu um método revolucionário de custeio, o ABC (Activity Based Costing) (CREPALDI 2004).

O ABC não é só um método de custeamento que surgiu para analisar somente os custos dos produtos. Segundo Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 182), custeio baseado em atividades são: “informações geradas pela Contabilidade Gerencial que poderão transformar-se em poderosas ferramentas de mudanças de atitudes das pessoas envolvidas nos processos produtivos e administrativos das empresas”.

Crepaldi (2004, p. 222) reafirma que o custeio por atividades é:

Uma das mais poderosas estratégias empresariais dos últimos anos, através da qual as companhias cortam desperdícios, melhoram serviços, avaliam iniciativas de qualidade, impulsionam para o melhoramento contínuo e calculam, com adequada precisão, os custos dos produtos. É a apropriação de custos baseados na premissa de que os produtos ou serviços elaborados por uma organização requerem a realização de atividades; estas por sua vez, requerem o consumo de recursos (custos).

No entendimento de Borna (2009, p. 111) a ideia básica do ABC é “tomar os custos das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre os produtos e as atividades”. De acordo com Nakagawa (2001, p. 40), trata-se de “uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”.

Para Maher, (2001, p. 280), o ABC é “um método de custeio em que os custos inicialmente são atribuídos a atividades e depois aos produtos, com base no consumo de atividades pelos produtos”.

Por fim, Padoveze (2006, p. 84), explica que: “no sistema por processo clássico, os custos devem ser acumulados à medida que os processos avançam, enquanto no sistema de acumulação por atividades a acumulação é restrita e específica de cada atividade, sem acumulação sucessiva”.

Já em relação à origem do Método de Custeio Baseado em Atividade, pode-se citar o início da utilização do método no Brasil e no mundo. Para Nakagawa (2001), o ABC já era bastante conhecido e usado nos anos 60, o mesmo autor ainda retrata que no Brasil, o primeiro aparecimento do custeamento por atividades surgiu no departamento de Contabilidade Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP.

Por outro lado, na concepção atual segundo Wernke (2008, p. 22), o ABC “surgiu nos Estados Unidos na década de 80, formalizado pelos Profs. Robert Kaplan e Robin Cooper, da Harvard Business School, com o objetivo principal de aprimorar a alocação dos custos e despesas indiretos fixos (também conhecidos como *overhead*) aos produtos”.

Kaplan e Cooper (1998) apud Wernke (2008) mencionam que:

Os sistemas de custeio baseado em atividades ofertam informações de custos mais precisas sobre atividades e processos de negócios e sobre produtos, serviços e clientes servidos por esses fatores. O ABC focaliza as atividades organizacionais como elementos-chaves para a análise do comportamento do custo. Os geradores de custos da atividade, fornecidos por vários sistemas de informações da empresa, associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes que deram a demanda para as atividades organizacionais (ou se beneficiam delas).

Contudo, nota-se que o Sistema de Custeio Baseado em Atividades é um sistema mais complexo que os demais e devido a essa complexidade ele tem a capacidade de fornecer aos gestores inúmeras vantagens com relação à precisão das informações gerenciais. Entretanto, o que para umas empresas, o sistema seria de grande utilidade, para outras, talvez esse método não seja tão adequado.

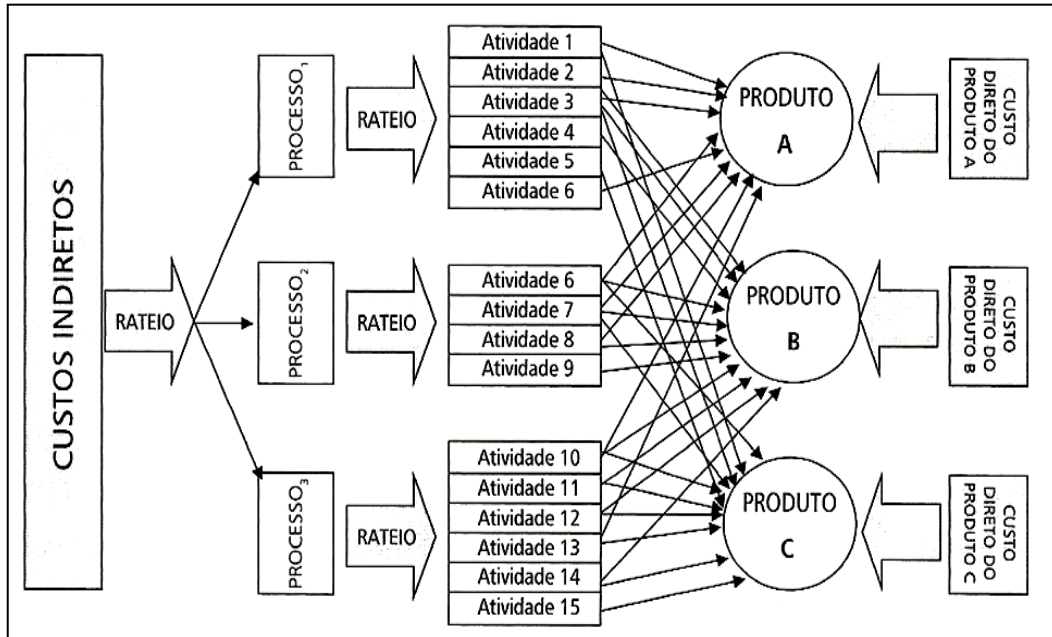
Souza e Clemente (2011, p. 230) resumem o processo do ABC em quatro estágios:

- Rateio dos CIFs da estrutura aos processos;
- Rateio dos CIFs dos processos às atividades que o compõem;
- Atribuição, segundo taxa de incidência, dos custos das atividades aos produtos;
- Adição dos custos diretos aos custos das atividades e cálculo do custo total e custo unitário de cada produto.

O mesmo autor ainda complementa dizendo que o custeamento baseado em atividades consiste em focar na análise do que é necessário para que a empresa ponha seus produtos para o mercado, com preços competitivos para os clientes, visando sempre aumentar seu lucro, e assim, eliminar gradativamente às atividades que não contribuem para tais objetivos.

A figura 6 esquematiza as etapas do ABC para processos, 15 atividades e 3 produtos

Figura 6 - Esquema das etapas do ABC



Fonte: Souza e Clemente (2011, p. 230) apud Souza et al. (2003)

Ao observar a figura nota-se que, assim como o custeio por absorção, o ABC primeiramente separa os custos diretos dos indiretos, depois de feito isso ele segue para os quatro estágios supracitados e, ao final ele aloca todos os custos aos produtos. Por isso, o ABC também é um sistema de custeio pleno ou integral.

Já para Bruni e Famá (2008, p. 144) as etapas que o custeio baseado em atividades deve seguir são:

- Identificação das atividades e seus respectivos custos;
- Alocação dos custos departamental ao custo da atividade;
- Identificação dos direcionadores de custos (*cost drivers*);
- Divisão do custo da atividade pelo direcionador de custos.

Bruni e Famá ainda explicam que: “as atividades devem ser mensuradas pelos direcionadores de custos que serão distinguidos de acordo com as atividades e seus efeitos sobre os custos dos produtos ou serviços”. O quadro 1 mostra alguns exemplos de direcionadores de custos.

### Quadro 1 – Direcionadores de custos

Atividades	Direcionadores de custos
Manuseio de materiais	Pesos transportados ou viagens realizadas
Compras	Número de ordens de compras
Ajustes de equipamentos	Número ou horas de ajustes
Programação da produção	Número de máquinas empregadas ou número de pedidos colocados
Refugos	Número de unidades geradoras de refugos

Fonte: Bruni e Famá (2008 p. 144)

Assim como todos os outros métodos de custeio já citados anteriormente o ABC também tem suas vantagens e desvantagens.

Souza e Clemente (2008, p. 236) comentam sobre uma das vantagens do custeio por atividades:

Uma vantagem incontestável do Custeio por Atividades é a visão de processo que se difunde por toda a organização, mostrando a participação dos agentes produtivos na estrutura de custos dos produtos e serviços ofertados pela empresa. É o conhecimento do processo que propiciará o estabelecimento de critérios de rateio adequados.

Já Crepaldi (2004, p. 228) elenca algumas outras vantagens como:

- Visão de processos e atividades;
- Maior qualidade na informação;
- Instrumentos acessórios;
- Subsídios à gestão.

Wernke (2008, p. 23) traz também como vantagem para o ABC: “a exposição da informação ao usuário; a utilização da relação de origem dos custos como ferramenta de gestão; a estimativa de cada atividade em termos de objetivos da organização e a inclusão da totalidade dos custos nos produtos, por meio das atividades”.

Observa-se que o sistema ABC tem bastante utilidade dentro de uma organização, haja vista que, se ele for implementado de uma forma correta trará muitos benefícios no que tange a informação mais precisa, menos desperdícios, maior controle gerencial dentre outras.

Como desvantagens apresentadas pelo custeio baseado em atividades, Martins (2010) relata que embora a identificação de custos seja verdadeira, ainda assim pode haver a presença de algum nível de erro e arbitrariedade nos direcionadores.

Um dos pontos fracos ressaltados por muitos autores para o ABC é a complexidade do sistema, que implica um dispêndio de tempo e de recursos que dificulta a estimativa de suas reais vantagens em termos de custo benefício. Outro ponto fraco está no fato de misturar custos fixos e variáveis. [...], a distinção é vital na tomada de decisão, pois os custos relevantes são os variáveis, já que variam com a decisão específica. (FERREIRA, 2007, p. 191-192).

Já para Catelli (1995) apud Wernke (2008, p. 24) concordam que o problema desse custeio é:

Considera o rateio dos custos e despesas fixas. Argumenta que o rateio desses elementos, não mais pelo custo de mão-de-obra direta, e sim mediante a utilização dos direcionadores de custos, não torna o custo do produto correto pelos seguintes aspectos: Grande parcela dos custos indiretos, qualquer que seja o tipo de atividades, é natureza fixa; Tendo em vista que o emprego de tecnologias modernas de produção tem aumentado os custos fixos proporcionalmente aos custos variáveis, esse método de custeio conduzirá a resultados proporcionalmente mais errados; Sempre que se apura o custo fixo unitário, é modificada a verdadeira natureza comportamental do elemento de custo, gerando informações distorcidas; Um sistema adequado deve levar em consideração o verdadeiro comportamento dos custos em relação às oscilações dos volumes de atividades, segregando o custo do produto e o custo da estrutura de responsabilidade, e não efetuando nenhum tipo de rateio de custos fixos aos produtos.

Para que uma empresa implante o ABC é imprescindível conhecer todas as atividades que ela exerce, além de oferecer aos seus colaboradores treinamentos para o correto manuseio do sistema, pois diferentemente dos sistemas clássicos de custeamento, o ABC requer uma quantidade maior de informações para que os objetos custeados sejam realizados de maneira mais próxima a realidade.

Para Martins (2010), uma infinidade de informações pode ser gerada com a utilização do ABC, tais como custeamento de produtos, custeio de processos, custeio de clientes, análise de lucratividade dos objetos custeados, entre outros.

O ABC distingue-se dos métodos de custeio tradicionais por sugerir um tratamento mais acurado aos custos das empresas, buscando identificar os reais causadores dos custos, assim proporcionando a administração um maior controle na gestão de custos. Para um melhor entendimento dessa distinção entre os métodos de custeio clássico por absorção e o baseado em atividade, o quadro 2 mostra algumas das principais diferenças entre esses dois sistemas.

**Quadro 2 – Diferença entre o Custeio Por Absorção e o Custeio ABC**

	<b>Custeio Tradicional por Absorção</b>	<b>Custeio ABC</b>
<b>Custos</b>	Os produtos consomem os recursos, que são mensurados como custos.	As atividades consomem os recursos; os produtos consomem as atividades, que geram os custos.
<i>Cost drivers</i>	São atributos do produto. Exemplos: horas de mão-de-obra; horas-máquina; consumo de materiais.	São atributos das atividades. Exemplos: <i>setup</i> de máquinas; número de vezes que ocorre a armazenagem.
<b>Custo indireto</b>	Rateado com base no volume produzido.	Apropriado às atividades, conforme determinamos <i>cost drivers</i> .
<b>Atividades</b>	Nem todas as atividades são relacionadas aos volumes produzidos. Exemplos: <i>setup</i> das máquinas; gastos com manutenção; recebimento de matérias.	Separação entre as atividades que consomem recursos (adicionam valor ao produto) e as atividades que não consomem recursos (não adicionam valor ao produto).
<b>Bases para rateio do custo indireto</b>	Normalmente horas de mão-de-obra direta.	Não há rateio; há apropriação de custos indiretos pelas atividades consumidas pelos produtos.

Fonte: Crepaldi (2004, p. 231), apud Facci, Rodrigues e Souza (2000).

Analisando todo o contexto, percebe-se que o método ABC é muito importante para as empresas no geral, porém ele não deixa de ter suas falhas tornando-o também um método pouco confiável devido a uma série de fatores já elencados, mas com um destaque muito forte para a arbitrariedade aplicada aos custos indiretos, outro fator que também chama bastante à atenção, nesse sistema, é que para a legislação ele não é permitido embora adote em suas etapas alguns procedimentos dos sistemas clássicos.

Por fim, o Sistema de Custeio Baseado em Atividade é um método que analisa o comportamento dos custos por atividade, e estabelece relações entre as atividades e o consumo de recursos buscando sempre a redução do consumo dos recursos, o que proporcionará o aumento do lucro da empresa.

### 3. METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia permite que a pesquisa seja desenvolvida a fim de alcançar os objetivos propostos, direcionando de forma teórica as técnicas a serem aplicadas, o tratamento, a análise e interpretação dos dados e os resultados que se pretende alcançar (MARCONI; LAKATOS, 2003).

Gil (2002) diz que pesquisa é um procedimento racional e sistemático que permite ao usuário descobrir novos fatos ou dados, relações ou leis em qualquer campo do conhecimento, tendo como objetivo principal solucionar problemas que são propostos.

Então, mediante o exposto, é justa a importância que é dada a metodologia e a pesquisa, visto que, é por meio delas que se deve começar a pensar em fazer um trabalho científico, no intuito de ajudar o leitor a ter maior facilidade no entendimento do assunto abordado.

Em relação ao objetivo da pesquisa, o presente trabalho caracteriza-se como uma pesquisa descritiva e exploratória, pois, foi necessário um aprofundamento bastante detalhado do assunto abordado para que o problema desta viesse ser entendido com maior clareza.

Para Cajueiro (2012, p. 16), as pesquisas exploratórias “buscam estudar, explorar o problema a fim de torná-lo explícito e possibilitar a criação de hipóteses”. Segundo Gil (2002), os pesquisadores sociais utilizam com bastante frequência as pesquisas descritivas e exploratórias preocupados com a atuação prática, sendo estas, as mais requisitadas no meio empresarial e por organizações como partidos políticos, instituições educacionais etc.

De acordo com Prodanov e Freitas (2013), a pesquisa descritiva estuda, anota, examina e coordena os dados, sem a interferência do pesquisador. Tenta achar a constância com que um fato ocorre, sua natureza, suas peculiaridades, causas e relações com outros fatos.

Quanto aos procedimentos técnicos utilizados na elaboração desta pesquisa foi utilizado o estudo de caso, pesquisas bibliográficas e documentais, pois o trabalho foi pautado em teorias e conceitos de autores já conhecidos para dar base à construção dos objetivos e sustentação da resolução do problema da monografia, bem como é feito o uso de dados e análise de documentos para que se consiga chegar a uma conclusão mais precisa.

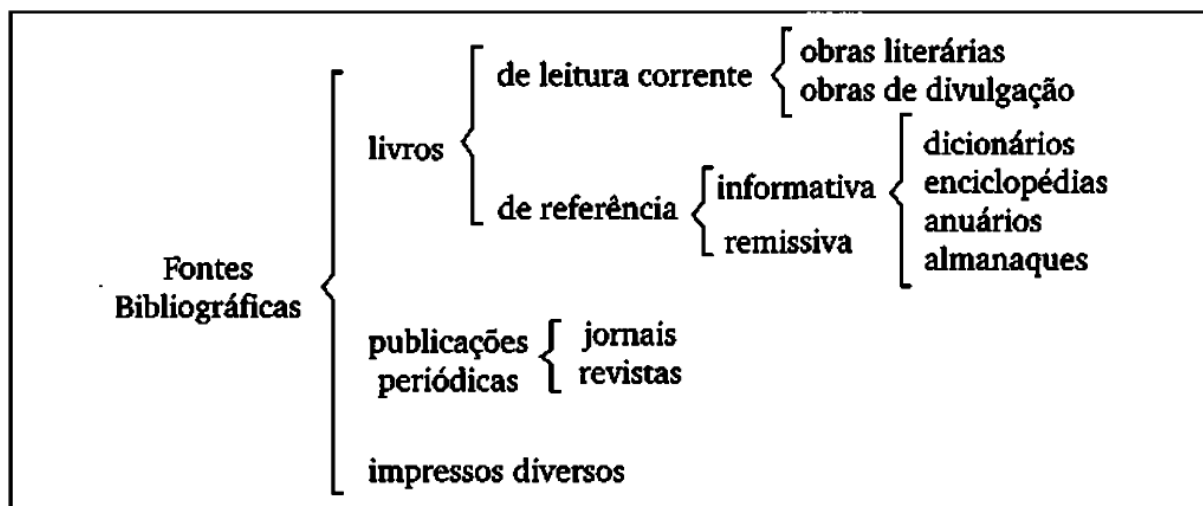
De acordo com Jung (2004, p. 158), o estudo de caso pode ser definido como “um procedimento de pesquisa que investiga um fenômeno dentro do contexto local, real, e especialmente quando os limites entre fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

O Estudo de caso segundo Cajueiro (2012) é dividido em três tipos: o estudo de caso descritivo, o qual procura apenas detalhar o quadro de uma situação a fim de facilitar seu entendimento, o estudo de caso interpretativo, este por sua vez busca na análise dos dados formas para classificar e contextualizar a informação e quiçá teorizar sobre o assunto e por fim o estudo de caso avaliativo, que foi o método utilizado nesta pesquisa. Tal estudo envolve tanto a descrição quanto a análise, contudo seu enfoque principal é fazer uso dos dados para avaliar a relevância de alguma prática, programa ou evento.

Segundo Gil (2002), a pesquisa bibliográfica é feita com material já pronto, os quais foram produzidos em sua maioria de livros e artigos científicos. Apesar de que, na grande maioria dos trabalhos e pesquisas científicas seja exigido um estudo dessa natureza.

Existem diversas fontes bibliográficas que de acordo com o quadro 3, podem assim ser classificadas:

**Quadro 3 – Classificação das fontes bibliográficas**



Fonte: Gil (2002)

Os livros, como são observados, é o detentor da maior parte das fontes bibliográficas e que de acordo com sua maneira de utilização pode ser classificada como literatura corrente ou de referência. Já as publicações periódicas e os impressos diversos são um pouco menos utilizados que os livros, apesar de terem grande importância dentro do meio acadêmico.

Gil (2002, p. 45) ressalta ainda que a principal vantagem da pesquisa bibliográfica, “reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente”. O mesmo ainda diz que a desvantagem que poderá comprometê-la, serão as fontes secundárias, que por muitas vezes suas informações são colhidas de forma equivocada, ou seja, uma pesquisa que for feita com tais informações possibilitará a reprodução ou até mesmo o aumento desses erros.

Ainda se tratando da técnica de pesquisas, esse trabalho também tem características de uma pesquisa documental, pois, contará com o uso de informações documentadas e de dados da empresa onde será analisado e aplicado toda a parte teórica desta pesquisa.

Segundo Gil (2002), embora a pesquisa documental pareça bastante com a bibliográfica, existe uma diferença pontual entre elas que esta na natureza das fontes. A pesquisa bibliográfica por se fazer uso dos conhecimentos de diversos autores sobre determinado assunto, já a pesquisa documental ela busca a análise de fatos e documentos já mais tratados ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com a pesquisa.

A pesquisa documental sempre busca documentos de fontes primárias, ou seja, documentos que ainda não receberam tratamento analítico e que por muitas vezes encontram-se em seu local de origem (CAJUEIRO, 2012).

Quanto à abordagem do problema a pesquisa enquadra-se como qualitativa. Para Richardson (1999, p.79):

O método qualitativo difere, em princípio, do quantitativo à medida que não emprega um instrumental estatístico como base do processo de análise de um problema. Não pretende numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas.

Sendo assim, o método desta pesquisa foi o qualitativo, baseada na coleta de dados, mediante entrevistas com coordenadores de cada setor do escritório de contabilidade onde a mesma foi aplicada. Então para que se possa alcançar o objetivo de fazer um controle de custos através do método ABC, inicialmente foi realizada a escolha do escritório onde o estudo de caso seria aplicado, e decidiu-se por executar esse estudo em uma empresa de porte mediano no qual funcionam os seguintes setores: contábil, fiscal, setor pessoal, financeiro, arquivo e setor para-legal. A partir de disso foi possível elencar as principais atividades de cada setor e em seguida definir qual o critério de rateio a ser aplicado. Logo após foram rateados

os custos indiretos que são comuns a todos os setores, para assim poder calcular os custos variáveis em cada um deles. Por fim podem-se apresentar os gastos que cada setor desembolsa para realizar suas atividades principais neste escritório de contabilidade.

Em suma, procurou-se analisar os dados e descrever as variáveis, sem o uso de elementos estatísticos, priorizando as percepções de atitudes e aspectos subjetivos dos objetos da pesquisa.

## 4. DISCUSSÃO DE DADOS

Neste capítulo será feito um breve histórico da empresa, a qual foi aplicada a análise dos dados, e em seguida tratar-se-á de todas as dificuldades encontradas para conseguir chegar a uma possível solução do problema.

### 4.1 – HISTÓRICO DA EMPRESA

A empresa Alfa Serviços Contábeis Ltda é uma organização que está no mercado a mais de 40 anos, fundada em 23 de agosto de 1991, porém o início de sua primeira versão data de 30 de janeiro de 1975. Uma empresa inscrita no Conselho regional de Contabilidade, com sede na Rua Waldemar Dantas, nº 100, Bairro Grageru, Aracaju-SE. Voltada para a terceirização nas áreas de assessoria e consultoria empresarial, tributária, fiscal, contábil, recursos humanos e para legal. Devido à qualidade, esforços, projetos, estudos, pesquisas, programas de treinamentos e demais atividades, voltados para o atendimento às demandas de seu portfólio, a Alfa Serviços Contábeis Ltda cresceu rapidamente tendo sua marca reconhecida pelas empresas de pesquisa e estratégias de marketing.

A empresa atualmente conta com um quadro de dois diretores e 32 colaboradores dos quais, quatro são supervisores de áreas e um gerente, que permite um pronto atendimento a todos seus clientes. Abaixo segue o organograma da empresa Alfa Serviços Contábeis Ltda.

Figura 7 – Organograma da Empresa Alfa



Fonte: Empresa Alfa adaptado pelo autor 2018

Para tanto a Alfa Serviços Contábeis Ltda dispõe de 31 equipamentos de informática de última geração, ligados em rede, controlados por dois servidores de ponta, dotados de periféricos que permitem a comunicação com outros equipamentos, assim como possui os melhores software existentes hoje no mercado em nível de folha de pagamento, registros contábeis, fiscais, patrimoniais e gerenciais. Além de tudo isso a empresa ainda conta com um cronograma semanal de visitas aos clientes, no qual um visitador motorizado da própria empresa fica responsável pela coleta de documentos e entrega do serviço processado, sejam guias, balancetes, informações e demonstrativos tornando o serviço mais confortável para o cliente.

#### **4.2 – A ANÁLISE DE DADOS E A APLICAÇÃO COM ESTUDO DE CASO**

Com o intuito de alcançar o objetivo de elaborar um sistema de custeio baseado em atividades (ABC) que possibilite o escritório de contabilidade monitorar seus gastos, foram realizadas pesquisas sobre quais eram os departamentos que compunham a empresa Alfa e quais as atividades principais de cada um deles, ou seja, que fazem o departamento atingir sua finalidade.

Em seguida, foi realizada uma análise em todos os gastos encontrados e estes foram classificados em diretos e indiretos para assim distribuí-los a cada setor. Para essa distribuição foram elaboradas várias planilhas com cada um deles e aplicados direcionadores, os quais permitiram os rateios por departamento. Segundo Martins (2010), os custos indiretos só podem ser alocados de forma indireta aos produtos, ou seja, mediante estimativas, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos etc.

Porém, ao longo da elaboração dos rateios foi percebida uma grande dificuldade em encontrar os direcionadores adequados à origem de cada gasto, fato que contribuiu para a utilização de critérios arbitrários na conclusão das planilhas. Que para Martins (2010), é muito comum, certo subjetivismo, assim, a arbitrariedade sempre vai estar presente nessas distribuições, algumas vezes em níveis aceitáveis e outras somente pelo fato de não ter uma alternativa melhor.

Alguns dos critérios de rateio mais usados foram os salários dos setores e a quantidade de funcionários como segue o modelo no quadro 4:

Quadro 4 – Mapa de Alocação dos Gastos

<b>Mapa de Alocação de Gastos</b>					
<b>Critério de rateio: Salários dos setores</b>					
<b>Departamento</b>	<b>Gasto</b>	<b>Valor</b>	<b>Salarios</b>	<b>% salario</b>	<b>Valor rateado</b>
Fiscal	Impostos e Taxas	25.226,46	11.877,55	19,61	4.947,10
Contábil	Impostos e Taxas		10.263,55	16,95	4.274,86
Pessoal	Impostos e Taxas		11.663,66	19,26	4.858,02
Atendimento	Impostos e Taxas		3.509,36	5,79	1.461,68
Paralegal	Impostos e Taxas		3.594,13	5,93	1.496,99
Financeiro	Impostos e Taxas		2.128,11	3,51	886,38
Distribuição	Impostos e Taxas		5.905,66	9,75	2.459,76
Supervisão	Impostos e Taxas		11.624,44	19,19	4.841,68
<b>Total</b>		<b>25.226,46</b>	<b>60.566,46</b>	<b>100,00</b>	<b>25.226,46</b>

Fonte: Elaborado pelo autor 2018

Depois de feita as planilhas para ratear os custos indiretos, foi criada uma nova planilha onde nela continha o total por departamento de todos os gastos indiretos gerados pelos rateios da anterior, conforme mostra o Apêndice A. Observe-se que o departamento em que mais foram alocados os custos foi o do Setor Fiscal, visto que, como já foi dito o uso de alguns critérios de rateio foram feitos arbitrariamente o que possivelmente tenha contribuído para que isto tenha acontecido. A seguir gerou-se outra planilha para que fosse feita a totalização dos gastos indiretos com os diretos para assim obter-se o total dos gastos por departamento, de acordo com o Apêndice B.

Logo então concluída a planilha da totalização dos gastos por departamentos, foram utilizados os novos dados para uma nova fase do rateio, na qual serão alocados a partir de novos direcionadores, os valores dos gastos de cada departamento para suas principais atividades em concordância com o Apêndice C.

Por fim, foram alocados os novos resultados obtidos dos rateios para as atividades principais para os serviços prestados, ou seja, o produto final da empresa. O que possibilitará a empresa uma análise mais ampla dos seus gastos em relação ao valor cobrado por cada seguimento tributário que seus clientes sigam.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O método de custeio baseado em atividades é uma importante ferramenta utilizada por grandes empresas que necessitam e prezam por saber onde estão alocados os principais gastos indiretos para que seja possível à gerência tomar decisões. Neste sentido é que a implantação de um novo custeio, mais inovador e mais preciso vem melhorar os processos de gerenciamentos, ampliando cada vez mais o nível de informação necessária para que os gestores da Alfa possam reduzir seus gastos e ao mesmo tempo tornar seu preço mais competitivo no mercado.

Entretanto, a implantação de um método de custeamento não acontece da noite para dia, tem que haver participação de todos os envolvidos nos processos com o intuito de que as informações inseridas sejam as mais precisas possíveis, o que levará a resultados mais satisfatórios e condizentes com a realidade. Também é necessário, o acompanhamento diário dos processos, o que trará mais segurança, evitando maiores distorções no resultado final.

Não obstante, no decorrer da coleta de dados, houve bastante dificuldade em obter as informações necessárias para os cálculos dos rateios, devido à escassez de tempo dos funcionários da empresa, pois o período em que foram coletados os dados coincidiu com o final do prazo para a entrega da Declaração Anual do Imposto de Renda, período este em que os escritórios de contabilidade são muito procurados e o volume de serviço aumentam bastante. Também, devido a este fato o sistema de custeio não pôde ser implantado, tendo em vista que seria necessário que toda a empresa estivesse focada na implantação.

No entanto, apesar de todos esses intempéries os resultados foram bastante proveitosos, pois foi possível ter uma análise mais ampla dos gastos produzidos pela a empresa Alfa, no qual foi possível perceber por exemplo que o setor que mais acumulou gastos foi o Setor Fiscal, possivelmente por se tratar de um departamento o qual possui um numero maior de colaboradores e por conseguinte o departamento que menos acumulou gastos foi o Setor Financeiro por contar apenas com dois colaboradores.

Por fim, espera - se que apesar de não ter sido possível a concretização da implantação do Sistema de Custeio Baseado em Atividades - ABC, por questões administrativas, que esta pesquisa seja de grande utilidade para a Empresa Alfa e que o projeto seja colocado em prática futuramente. Além disso, será bastante

gratificante contribuir através da mesma, para que a comunidade acadêmica tenha uma referência de pesquisa para trabalhos posteriores.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BERTI, Anélio. **Contabilidade e análise de custos: teoria e prática**. 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2009.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRUNI, Adriano Leal – **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**/Adriano Leal Bruni, Rubens Famá – 5. ed. – São Paulo: Atlas, 2008. – (Série Finanças na Prática)

CREPALDI, Silvio Aparecido – **Curso básico de contabilidade de custos** 2 ed. – São Paulo: Atlas, 2002.

CAJUEIRO, Roberta Liana Pimentel – **Manual para a elaboração de trabalhos acadêmicos: guia prático do estudante** – Petrópolis, RJ: Vozes, 2012.

DUTRA, René Gomes, 1938 – **Custos: uma abordagem prática** – 7. ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **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.

FERREIRA, José Antônio Stark. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

GIL, Antonio Carlos, 1946 – **Como elaborar projetos de pesquisa**/Antonino Carlos Gil. -4. ed. –São Paulo: Atlas, 2002

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da contabilidade** – 7. ed. – São Paulo : Atlas 2004.

JUNG, Carlos Fernando. **Metodologia para Pesquisa & Desenvolvimento: aplicada a novas tecnologias, produtos e processos**. Rio de Janeiro: Editora Axcel Books do Brasil, 2004. 312 p.

LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica** / Marina de Andrade Marconi, Eva Maria Lakatos. 5. Ed. – São Paulo: Atlas, 2003.

LEONE. George Sebastião Guerra. **Custos, planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.LUIZ,

LEONE, George S. G.. **Curso de Contabilidade de Custos: Contém Critério do Custeio ABC**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000. 435 p.

MAHER, Michael, 1946 – **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu, 1945 – **Contabilidade de custos** – 10. ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

PEREZ JR, J. H.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 2005.

PADOVEZE, Clóvis Luís – **Curso básico gerencial de custos** – 2. ed. ver. e ampl. – São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

PRODANOV, Cleber Cristiano. **Metodologia do trabalho científico [recurso eletrônico]: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico** / Cleber Cristiano Prodanov, Ernani Cesar de Freitas. – 2. ed. – Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, Antonio Lopes. **Teoria da contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

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

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez, 1984 – **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo** – 7. ed. rev. e ampl. – São Paulo: Frase Editora, 2003.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda: ênfase em aplicações em casos nacionais**. São Paulo: Saraiva, 2005. 201 p.

## **APÊNDICES**

## APÊNDICE A - MAPA DOS TOTAIS DOS GASTOS INDIRETOS

<b>Custos Indiretos/Departamentos</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Contábil</b>	<b>Pessoal</b>	<b>Atendimento</b>	<b>Paralegal</b>	<b>Financeiro</b>	<b>Distribuição</b>	<b>Supervisão</b>	<b>Total</b>
Impostos e Taxas	4.947,10	4.274,86	4.858,02	1.461,68	1.496,99	886,38	2.459,76	4.841,68	25.226,46
Água	45,46	32,47	32,47	19,48	6,49	12,99	25,98	19,48	194,83
Energia	513,03	366,45	366,45	219,87	73,29	146,58	293,16	219,87	2.198,71
Manutenções de veículos	32,92	23,32	23,32	15,09	6,86	9,60	8,23	15,09	134,42
Anúncios, Publicações	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	29,17	29,17
Assistência Médica	445,27	222,64	1.014,99	343,82	352,12	208,49	578,59	1.138,87	4.304,78
Atividades Extras (Zumba)	54,70	109,41	0,00	54,70	0,00	54,70	54,70	54,70	382,92
Autenticações e Certidões e Reconhecimento de Firma	0,00	0,00	0,00	0,00	7,69	0,00	0,00	0,00	7,69
Benefício Educacional	129,88	112,23	127,54	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	369,65
Bens de Uso permanente	133,40	115,27	131,00	39,41	40,37	23,90	66,33	130,56	680,24
Brindes	68,53	48,95	48,95	29,37	9,79	19,58	39,16	29,37	293,72
Certificado Digital	8,44	7,29	8,29	2,49	2,55	1,51	0,00	0,00	30,58
Cestas Básicas (Cupom Gbarbosa)	635,39	549,05	623,95	187,73	192,27	113,84	315,92	621,85	3.240,00
Combustível	230,01	198,76	225,87	67,96	69,60	41,21	114,37	225,11	1.172,90
Confraternizações	67,56	58,38	66,35	19,96	20,44	12,11	33,59	66,12	344,52
Conservação e Reparo	225,27	225,20	225,20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	675,68
Contribuição Patronal (SESCAP)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	20,00	20,00
Cursos e Treinamentos	224,11	160,08	160,08	0,00	0,00	0,00	0,00	96,05	640,32
Despesas com Condução	0,00	0,00	0,00	25,59	0,00	0,00	0,00	0,00	25,59
Despesas com Viagens	44,83	32,02	32,02	0,00	6,40	0,00	0,00	19,21	134,50
Despesas Diversas	24,07	20,80	23,64	7,11	7,28	4,31	11,97	23,56	122,75
Doações	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	166,81	166,81
Equipamentos para processamento de dados	185,41	128,36	99,84	14,26	28,52	28,52	42,79	85,57	613,28
Frete	6,14	4,25	3,31	0,47	0,95	0,95	1,42	2,84	20,32
Gratificações	103,27	89,24	101,41	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	293,92
Internet	41,12	29,37	29,37	17,62	5,87	11,75	23,50	17,62	176,24
Jornais, Revistas e Livros	120,22	85,87	85,87	51,52	17,17	34,35	68,70	51,52	515,23
Manutenção de Sistemas (Domínio)	571,67	408,33	408,33	245,00	81,67	163,33	326,67	245,00	2.450,00
Máquinas e Equipamentos	50,39	34,88	27,13	3,88	7,75	7,75	11,63	23,26	166,67
Material de Consumo	36,46	101,32	50,82	13,49	12,24	14,74	28,91	62,87	320,86
Material de Escritório	31,49	87,50	43,89	11,65	10,57	12,73	24,97	54,29	277,10
Material de Expediente	39,95	111,00	55,68	14,78	13,41	16,15	31,68	68,88	351,53
Material de Informática	89,84	62,20	48,38	6,91	13,82	13,82	20,73	41,47	297,17
Material de Limpeza	16,67	16,66	16,66	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	299,99
Mensalidades e Anuidades	367,35	262,40	262,40	157,44	52,48	104,96	209,92	157,44	1.574,37
Ornamentos e Decorações	0,63	0,63	0,63	1,88	1,88	1,88	1,88	1,88	11,29
Refeições e Lanches	66,10	47,22	47,22	28,33	9,44	18,89	37,77	28,33	283,29
Seguros	62,21	53,76	61,09	18,38	18,83	11,15	30,93	60,89	317,24
Serviços de Vigilância	30,00	25,93	29,46	8,87	9,08	5,38	14,92	29,37	153,00
Sicob (120 clientes x 4,90 x 12 meses)	115,31	99,64	113,23	34,07	34,89	20,66	57,33	112,85	588,00
Manutenção de Conta Corrente	9,84	8,51	9,67	2,91	2,98	1,76	4,89	9,63	50,19
Telefone	199,84	199,84	199,84	133,23	133,23	133,23	133,23	199,84	1.332,26
Getinfo	1.237,03	856,41	666,09	95,16	190,31	190,31	285,47	570,94	4.091,72
Uniformes e Vestuários	228,78	163,41	163,41	98,05	32,68	65,36	130,73	98,05	980,47
<b>Total</b>	<b>11.439,73</b>	<b>9.433,92</b>	<b>10.491,88</b>	<b>3.502,17</b>	<b>3.019,94</b>	<b>2.442,88</b>	<b>5.539,82</b>	<b>9.690,03</b>	<b>55.560,38</b>

**APÊNDICE B - MAPA DO TOTAL DOS GASTOS (GI + GD)**

<b>Custos Indiretos/Departamentos</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Contábil</b>	<b>Pessoal</b>	<b>Atendimento</b>	<b>Paralegal</b>	<b>Financeiro</b>	<b>Distribuição</b>	<b>Supervisão</b>	<b>Total</b>
<b>Indiretos</b>	11.439,73	9.433,92	10.491,88	3.502,17	3.019,94	2.442,88	5.539,82	9.690,03	<b>55.560,38</b>
<b>Diretos</b>	17.653,31	15.038,98	17.474,12	5.213,12	5.339,04	3.161,29	8.772,80	17.267,99	<b>89.920,65</b>
<b>Total</b>	29.093,04	24.472,90	27.966,00	8.715,29	8.358,98	5.604,17	14.312,62	26.958,02	<b>145.481,03</b>

### APÊNDICE C - MAPA DE RATEIO DOS DEPARTAMENTOS X ATIVIDADES

Departamento	Valor	Atividades	Direcionador	Quantidades	% das Quantidades	Rateio
SETOR FISCAL	29.093,04	Escrituração das Notas Fiscais	Nº de Lançamentos Feitos	171992	98,92%	28.779,80
		Apuração dos Impostos (Federais, Municipais e Estaduais)	Nº de apurações Feitas	1800	1,04%	301,20
		Entrega de Obrigações Acessórias (Sped, DIRF, etc...)	Nº de Obrigações a Serem Entregues	72	0,04%	12,05
		Total			173864	100%
Departamento	Valor	Atividades	Direcionador	Quantidades	% das Quantidades	Rateio
SETOR CONTÁBIL	24.472,90	Escrituração das Despesas	Nº de Lançamentos Feitos	120000	99,77%	24.416,74
		Emissão e Análise de Balancetes	Nº de Clientes Que Pedem Balancetes	240	0,20%	48,83
		Preenchimento e Envio das Obrigações Acessórias	Nº de Obrigações a Serem Entregues	36	0,03%	7,33
		Total			120276	100%
Departamento	Valor	Atividades	Direcionador	Quantidades	% das Quantidades	Rateio
SETOR PESSOAL	27.966,00	Folha de Pagamento	Nº de Folhas Feitas	1820	28%	7.882,63
		Admissões	Nº de Admissões Feitas	754	12%	3.265,66
		Rescisões	Nº de Rescisões Feitas	523	8%	2.265,17
		Entrega de Obrigações Acessórias	Nº de Obrigações a Serem Entregues	3360	52%	14.552,54
		Total			6457	100%
Departamento	Valor	Atividades	Direcionador	Quantidades	% das Quantidades	Rateio
SETOR ATENDIMENTO	8.715,29	Baixa de Protocolos	Nº de Protocolos Baixados	36000	52%	4.515,70
		Agendamento de Reuniões	Nº de reuniões Agendadas	1440	2%	180,63
		Gerenciamento de Ligações	Quantidades de Ligações Atendidas	32040	46%	4.018,97
		Total			69480	100%
Departamento	Valor	Atividades	Direcionador	Quantidades	% das Quantidades	Rateio
SETOR PARALEGAL	8.358,98	Constituição e baixa de Empresas	Nº de Aberturas e de Fechamentos de Empr	43	34%	2.808,10
		Alterações Contratuais	Nº de Alterações Feitas	60	47%	3.918,27
		Renovação de Alvarás e Licenças	Nº de Renovações de Alvarás e Licenças	25	20%	1.632,61
		Total			128	100%
Departamento	Valor	Atividades	Direcionador	Quantidades	% das Quantidades	Rateio
SETOR FINANCEIRO	5.604,17	Controle de Contratos de Prestação de Serviços	Nº de Contratos	110	2%	106,54
		Cobrança aos Honorários	Nº de Cobiaças Feitas	5400	93%	5.230,30
		Compras	Nº de Compras Realizadas	276	5%	267,33
		Total			5786	100%
Departamento	Valor	Atividades	Direcionador	Quantidades	% das Quantidades	Rateio
SETOR DISTRIBUIÇÃO	14.312,62	Controle de Agendamento de Visitas aos Clientes	Nº de Visitas Realizadas	4704	97%	13.921,95
		Controle de entrada e Saída de Documentos	Nº de Clientes da Empresa	132	3%	390,67
		Total			4836	100%
Departamento	Valor	Atividades	Direcionador	Quantidades	% das Quantidades	Rateio
SETOR SUPERVISÃO	26.958,02	Controle de Gerenciamento dos Funcionários	Nº de Funcionários	31	2%	568,12
		Atendimento a Clientes	Nº de Reuniões	1440	98%	26.389,91
		Total			1471	100%

## APÊNDICE D - MAPA DO RATEIO DAS ATIVIDADES X TIPO DO SERVIÇO

Departamento	Tipo do Serviço	Atividades	Valor	Direcionador	Valor (R\$)	% dos Valores	Rateio
SETOR FISCAL	Lucro Real	Escrituração das Notas Fiscais	28.779,80	Valor do Serviço	3.220,50	43%	12.445,16
	Lucro Presumido			Valor do Serviço	2.500,00	34%	9.660,89
	Simplex Nacional			Valor do Serviço	1.727,00	23%	6.673,74
	<b>Total</b>				<b>7.447,50</b>	<b>100%</b>	<b>28.779,80</b>
	Lucro Real	Apuração dos Impostos (Federais, Municipais e Estaduais)	301,20	Valor do Serviço	3.220,50	43%	130,25
	Lucro Presumido			Valor do Serviço	2.500,00	34%	101,11
	Simplex Nacional			Valor do Serviço	1.727,00	23%	69,84
	<b>Total</b>				<b>7.447,50</b>	<b>100%</b>	<b>301,20</b>
	Lucro Real	Entrega de Obrigações Acessórias (Sped, DIRF, etc...)	12,05	Valor do Serviço	3.220,50	43%	5,21
	Lucro Presumido			Valor do Serviço	2.500,00	34%	4,04
	Simplex Nacional			Valor do Serviço	1.727,00	23%	2,79
	<b>Total</b>				<b>7.447,50</b>	<b>100%</b>	<b>12,05</b>
<b>Total</b>			<b>29.093,04</b>	-	<b>22.342,50</b>	<b>300%</b>	<b>29.093,04</b>
Departamento	Tipo do Serviço	Atividades	Valor	Direcionador	Valor (R\$)	% dos Valores	Rateio
SETOR CONTÁBIL	Lucro Real	Escrituração das Despesas	24.416,74	Valor do Serviço	3.220,50	43%	10.558,46
	Lucro Presumido			Valor do Serviço	2.500,00	34%	8.196,29
	Simplex Nacional			Valor do Serviço	1.727,00	23%	5.662,00
	<b>Total</b>				<b>7.447,50</b>	<b>100%</b>	<b>24.416,74</b>
	Lucro Real	Emissão e Análise de Balancetes	48,83	Valor do Serviço	3.220,50	43%	21,12
	Lucro Presumido			Valor do Serviço	2.500,00	34%	16,39
	Simplex Nacional			Valor do Serviço	1.727,00	23%	11,32
	<b>Total</b>				<b>7.447,50</b>	<b>100%</b>	<b>48,83</b>
	Lucro Real	Preenchimento e Envio das Obrigações Acessórias	7,33	Valor do Serviço	3.220,50	43%	3,17
	Lucro Presumido			Valor do Serviço	2.500,00	34%	2,46
	Simplex Nacional			Valor do Serviço	1.727,00	23%	1,70
	<b>Total</b>				<b>7.447,50</b>	<b>100%</b>	<b>7,33</b>
<b>Total</b>			<b>24.472,90</b>	-	<b>22.342,50</b>	<b>300%</b>	<b>24.472,90</b>
Departamento	Tipo do Serviço	Atividades	Valor	Direcionador	Valor (R\$)	% dos Valores	Rateio
SETOR PESSOAL	Lucro Real	Folha de Pagamento	7.882,63	Valor do Serviço	3.220,50	43%	3.408,66
	Lucro Presumido			Valor do Serviço	2.500,00	34%	2.646,06
	Simplex Nacional			Valor do Serviço	1.727,00	23%	1.827,90
	<b>Total</b>				<b>7.447,50</b>	<b>100%</b>	<b>7.882,63</b>
	Lucro Real	Admissões	3.265,66	Valor do Serviço	3.220,50	43%	1.412,16
	Lucro Presumido			Valor do Serviço	2.500,00	34%	1.096,23
	Simplex Nacional			Valor do Serviço	1.727,00	23%	757,27
	<b>Total</b>				<b>7.447,50</b>	<b>100%</b>	<b>3.265,66</b>
	Lucro Real	Rescisões	2.265,17	Valor do Serviço	3.220,50	43%	979,52
	Lucro Presumido			Valor do Serviço	2.500,00	34%	760,38
	Simplex Nacional			Valor do Serviço	1.727,00	23%	525,27
	<b>Total</b>				<b>7.447,50</b>	<b>100%</b>	<b>2.265,17</b>
	Lucro Real	Entrega de Obrigações Acessórias	14.552,54	Valor do Serviço	3.220,50	43%	6.292,91
	Lucro Presumido			Valor do Serviço	2.500,00	34%	4.885,04
	Simplex Nacional			Valor do Serviço	1.727,00	23%	3.374,59
	<b>Total</b>				<b>7.447,50</b>	<b>100%</b>	<b>14.552,54</b>
<b>Total</b>			<b>13.413,46</b>	-	<b>22.342,50</b>	<b>300%</b>	<b>13.413,46</b>

Departamento	Tipo do Serviço	Atividades	Valor	Direcionador	Valor (R\$)	% dos Valores	Rateio
SETOR ATENDIMENTO	Lucro Real	Baixa de Protocolos	4.515,70	Valor do Serviço	3.220,50	43%	14.542.795,91
	Lucro Presumido			Valor do Serviço	2.500,00	34%	11.289.237,63
	Simple Nacional			Valor do Serviço	1.727,00	23%	7.798.605,35
	Total				7.447,50	100%	33.630.638,90
	Lucro Real	Agendamento de Reuniões	180,63	Valor do Serviço	3.220,50	43%	78,11
	Lucro Presumido			Valor do Serviço	2.500,00	34%	60,63
	Simple Nacional			Valor do Serviço	1.727,00	23%	41,89
	Total				7.447,50	100%	180,63
	Lucro Real	Gerenciamento de Ligações	4.018,97	Valor do Serviço	3.220,50	43%	1.737,91
	Lucro Presumido			Valor do Serviço	2.500,00	34%	1.349,10
	Simple Nacional			Valor do Serviço	1.727,00	23%	931,96
	Total				7.447,50	100%	4.018,97
Total			8.715,29	-	22.342,50	300%	33.634.838,49
Departamento	Tipo do Serviço	Atividades	Valor	Direcionador	Valor (R\$)	% dos Valores	Rateio
SETOR PARALEGAL	Lucro Real	Constituição e baixa de Empresas	2.808,10	Valor do Serviço	3.220,50	43%	1.214,30
	Lucro Presumido			Valor do Serviço	2.500,00	34%	942,63
	Simple Nacional			Valor do Serviço	1.727,00	23%	651,17
	Total				7.447,50	100%	2.808,10
	Lucro Real	Alterações Contratuais	3.918,27	Valor do Serviço	3.220,50	43%	1.694,37
	Lucro Presumido			Valor do Serviço	2.500,00	34%	1.315,30
	Simple Nacional			Valor do Serviço	1.727,00	23%	908,61
	Total				7.447,50	100%	3.918,27
	Lucro Real	Renovação de Alvarás e Licenças	1.632,61	Valor do Serviço	3.220,50	43%	705,99
	Lucro Presumido			Valor do Serviço	2.500,00	34%	548,04
	Simple Nacional			Valor do Serviço	1.727,00	23%	378,59
	Total				7.447,50	100%	1.632,61
Total			8.358,98	-	22.342,50	300%	8.358,98
Departamento	Tipo do Serviço	Atividades	Valor	Direcionador	Valor (R\$)	% dos Valores	Rateio
SETOR FINANCEIRO	Lucro Real	Controle de Contratos de Prestação de Serviços	106,54	Valor do Serviço	3.220,50	43%	46,07
	Lucro Presumido			Valor do Serviço	2.500,00	34%	35,76
	Simple Nacional			Valor do Serviço	1.727,00	23%	24,71
	Total				7.447,50	100%	106,54
	Lucro Real	Cobrança aos Honorários	5.230,30	Valor do Serviço	3.220,50	43%	2.261,72
	Lucro Presumido			Valor do Serviço	2.500,00	34%	1.755,72
	Simple Nacional			Valor do Serviço	1.727,00	23%	1.212,85
	Total				7.447,50	100%	5.230,30
	Lucro Real	Compras	267,33	Valor do Serviço	3.220,50	43%	115,60
	Lucro Presumido			Valor do Serviço	2.500,00	34%	89,74
	Simple Nacional			Valor do Serviço	1.727,00	23%	61,99
	Total				7.447,50	100%	267,33
Total			5.604,17	-	22.342,50	300%	5.604,17

Departamento	Tipo do Serviço	Atividades	Valor	Direcionador	Valor (R\$)	% dos Valores	Rateio
SETOR DISTRIBUIÇÃO	Lucro Real	Controle de Agendamento de Visitas aos Clientes	13.921,95	Valor do Serviço	3.220,50	43%	6.020,23
	Lucro Presumido			Valor do Serviço	2.500,00	34%	4.673,36
	Simple Nacional			Valor do Serviço	1.727,00	23%	3.228,36
	Total				<b>7.447,50</b>	<b>100%</b>	<b>13.921,95</b>
	Lucro Real	Controle de entrega e Saída de Documentos	390,67	Valor do Serviço	3.220,50	43%	168,93
	Lucro Presumido			Valor do Serviço	2.500,00	34%	131,14
	Simple Nacional			Valor do Serviço	1.727,00	23%	90,59
Total				<b>7.447,50</b>	<b>100%</b>	<b>390,67</b>	
Total			14.312,62	-	14.895,00	200%	14.312,62
Departamento	Tipo do Serviço	Atividades	Valor	Direcionador	Valor (R\$)	% dos Valores	Rateio
SETOR SUPERVISÃO	Lucro Real	Controle de Gerenciamento dos Funcionários	568,12	Valor do Serviço	3.220,50	43%	245,67
	Lucro Presumido			Valor do Serviço	2.500,00	34%	190,71
	Simple Nacional			Valor do Serviço	1.727,00	23%	131,74
	Total				<b>7.447,50</b>	<b>100%</b>	<b>568,12</b>
	Lucro Real	Atendimento a Clientes	26.389,91	Valor do Serviço	3.220,50	43%	11.411,71
	Lucro Presumido			Valor do Serviço	2.500,00	34%	8.858,65
	Simple Nacional			Valor do Serviço	1.727,00	23%	6.119,55
Total				<b>7.447,50</b>	<b>100%</b>	<b>26.389,91</b>	
Total			26.958,02	-	14.895,00	200%	26.958,02

