



Gestão de custos: desenvolvimento de uma ferramenta gerencial de custeio híbrido para empresas prestadoras de serviços contábeis.

Rodrigo Wamser

UDESC – Universidade do Estado de Santa Catarina
rodrigo_dlg2@hotmail.com

Marino Luiz Eyerkauffer

UDESC – Universidade do Estado de Santa Catarina
marino.luiz@udesc.br

Rodrigo Rengel

UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina
rengel.rodrigo@hotmail.com

ISSN: 1984-6266

Recebimento:

23/01/2019

Aprovação:

18/07/2019

Editor responsável pela aprovação do artigo:

Dr. Flaviano Costa

Editor responsável pela edição do artigo:

Dra. Nayane Thays Kespi Musial

Avaliado pelo sistema:

Double Blind Review

A reprodução dos artigos, total ou parcial, pode ser feita desde que citada a fonte.

Resumo

Este estudo objetiva desenvolver um modelo de custeio híbrido para empresas prestadoras de serviços contábeis, que permita conhecer os reais custos consumidos de acordo com a demanda de seus clientes, combinando os princípios do método de custeio baseado em atividade (ABC), variável e absorção. Em termos metodológicos, trata-se de uma pesquisa descritiva, com abordagem predominantemente qualitativa e desenvolvida por meio de uma pesquisa participativa e estudo de caso. Os resultados na Empresa XYZ apontam para um custo médio do serviço base para as rotinas contábeis que todos os clientes necessitam de R\$ 208,18, diferente do valor de R\$ 300,00 atualmente tabelado pela mesma. Com base nestas informações e aplicando as demais variáveis de custos consumidas no período, os custos da prestação de serviços para os demais clientes também podem ser encontrados. A exemplo do cliente A, no mês de setembro de 2017, o custo foi de R\$ 146,80 para as atividades contábeis de rotina e, R\$ 97,71 foram consumidos em atividades variáveis, totalizando R\$ 231,75, sendo que, neste mesmo período, o honorário recebido por estes serviços foi de R\$ 380,00, resultado positivo para a Empresa XYZ de R\$ 148,25. Por fim, pode-se concluir que o modelo proposto e estruturado permite que sejam mensurados os custos de todos os clientes de forma customizada, alterando apenas o tempo consumido por cada atividade e, a correta evidenciação das atividades variáveis, consumidos de forma extraordinária que não estavam sendo mensurados.

Palavras-chave: Gestão de custos. Sistema de Custeio. Modelo de custeio híbrido. Empresas prestadoras de serviços contábeis. Ferramenta gerencial.



PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
CONTABILIDADE
MESTRADO E DOUTORADO

DOI:

<http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v11i1.64488>

COST MANAGEMENT: DEVELOPMENT OF A HYBRID COST MANAGEMENT TOOL FOR COMPANIES THAT PROVIDE ACCOUNTING SERVICES

ABSTRACT

This study aims to develop a hybrid-costing model for companies providing accounting services, which allows knowing the real costs consumed according to the demand of its clients, combining the principles of the costing method based on ABC, variable and absorption. In methodological terms, this is a descriptive research, with predominantly qualitative approach and developed through participatory research and case study. The results in the Company XYZ point to an average cost of the basic service for accounting routines that all clients require R \$ 208.18, different from the value of R \$ 300.00 currently tabulated by it. Based on this information and applying the other variables of costs consumed in the period, the costs of providing services to other customers can also be found. As for customer A, in September 2017, the cost was R \$ 146.80 for routine accounting activities, and R \$ 97.71 was consumed in variable activities, totaling R \$ 231.75. , in the same period, the fee received for these services was R \$ 380.00, a positive result for Company XYZ of R \$ 148.25. Finally, it can be concluded that the proposed and structured model allows to measure the costs of all customers in a customized way, changing only the time consumed by each activity and the correct disclosure of the variable activities consumed in an extraordinary way that does not were being measured.

Keywords: Costs management. Costing System. Hybrid costing model. Companies providing accounting services. Management tool.

1 Introdução

Diante de novas perspectivas, o processo de globalização permitiu que pequenas e grandes empresas prestadoras de serviços contábeis fossem inseridas nos mesmos mercados e que possam competir pelos mesmos clientes sem diferenciação por determinados privilégios do seu porte. Em virtude da competitividade a qual todos estão inseridos, a evolução dos sistemas operacionais, métodos de trabalho e tecnologias, tornaram imprescindíveis o conhecimento de todos os custos para manter a competitividade e a busca por resultado (Tabosa *et al.*, 2008), deste modo as empresas buscam alinhar suas estratégias com suas políticas de gestão de custos (Megliorini, 2012).

Muitas organizações dos mais variados ramos de atuação buscam eficiência no controle e análise dos custos incorridos sobre suas operações e na maioria dos casos, são utilizados modelos tradicionais de custeio. Notadamente as empresas prestadoras de serviços estão se destacando na economia de muitos países, não diferente, no Brasil, estas representam conforme o IBGE (2015), 72,04% do Produto Interno Bruto Brasileiro (PIB). Nesse setor existem várias segmentações, mas em especial, as empresas prestadoras de serviços contábeis que buscam constantemente evidenciar os custos de seus clientes e na maioria das vezes não avalia seus próprios custos internos (Cavalcante & Silva, 2008), são objeto de estudo para esta pesquisa, mais especificamente os custos da prestação de serviços a partir do modelo de custeio híbrido que será proposto.

Dessa forma, segundo Carareto, Tavares e Do Vale (2006), os métodos de custeios são considerados fundamentais para o gerenciamento estratégico e tomada de decisão. Para isto, utiliza-se de alguns métodos de custeio, tais como: Método de Custeio Variável (MCV), Método de Custeio por Absorção e Método de Custeio Baseado em Atividades, também conhecido como *Activity Based Costing* (ABC), os quais, de acordo com Reis *et al.* (2012) são os líderes de utilização em empresas brasileiras, entretanto, estes costumam ser aplicados de forma isolada e de acordo com as necessidades de cada empresa.

Para o setor de prestação de serviços contábeis, no qual seu produto é intangível, faz com que sua mensuração se torne mais difícil e complexa, neste sentido, a combinação de diferentes métodos de custeio,

denominado como modelo de custeio híbrido visa suprir as necessidades deste setor (Coronetti, Beuren & Souza, 2012; Kremer, Borgert & Richartz, 2012; Silva, Ramalho & Jordão, 2015), este ainda visa alcançar a acurácia dos seus custos, o que proporciona a exatidão dos resultados principalmente por realizar a combinação dos aspectos positivos dos diferentes métodos de custeio e equilibrar as desvantagens que ocorrem quando são aplicados isoladamente (Borgert & Silva, 2005).

Estudos sobre custeio híbrido foram realizados por Borgert e Silva (2005), Machado, Borgert e Lunkes (2006), Tabosa *et al.* (2008), Borgert, Kremer e Richartz (2012), com a combinação de apenas dois métodos de custeio. A proposta do modelo de custeio híbrido apresentada por este estudo utilizara-se da combinação de três métodos tradicionais. De modo a oferecer informações mais precisas dos custos internos da prestação de serviços contábeis, pretende-se suprir a necessidade do setor por sua carência em ferramentas de custeio gerenciais devido à complexidade em mensurar os custos operacionais.

Com base no exposto, este estudo possui como problema de pesquisa o seguinte questionamento: Quais os custos incorridos na prestação de serviços contábeis dimensionados a partir de um modelo de custeio híbrido gerencial? Para responder tal questão, o objetivo desta pesquisa é identificar os custos na prestação de serviços contábeis a partir do desenvolvimento de uma ferramenta gerencial de custeamento híbrida.

Este estudo busca propor adaptações ao modelo de custeio híbrido aplicado por Borgert, Kremer e Richartz (2012) utilizado também para prestação de serviços contábeis a partir da combinação entre os métodos ABC, Método de Custeio Variável (MCV) e Custeio por Absorção com o intuito de detalhar melhor os custos operacionais, bem como inteirar as necessidades da organização na gestão de custos.

Justifica-se esta pesquisa por meio do âmbito teórico, contribuir para os profissionais da área contábil bem como para estudantes e pesquisadores que pretendam realizar novas discussões e aplicações em diferentes áreas sobre modelos de custeio híbrido. Desta forma, os achados desta pesquisa podem fomentar novos estudos para este que é um campo ainda pouco explorado. Justifica-se ainda por contribuir com a literatura ao abordar e desenvolver uma ferramenta gerencial de custeio híbrido voltada para empresas prestadoras de serviços contábeis com a utilização de três métodos de custeio. A contribuição prática da pesquisa vem de encontro com a dificuldade do setor de prestação de serviços contábeis em realizar a medição e o controle dos seus custos por meio dos modelos de custeio tradicionais individualmente, proporcionando diferenciais para estas empresas, as quais não precisam ficar reféns dos tradicionais tabelamentos de valores. No âmbito social, busca-se contribuir com a otimização no gerenciamento de custos nas prestadoras de serviços contábeis, de forma que ela se desenvolva, além da possibilidade de oferecer serviços a valores justos para a sociedade, o que vem de encontro com as discussões contemporâneas de *fair value*. Por fim, o tema deste trabalho busca aumentar as discussões perante ferramentas gerenciais com base em modelos híbridos, bem como suprir tal necessidade do setor seja na dimensão teórica, prática ou social.

Esta pesquisa divide-se em cinco seções, sendo esta a primeira, na qual apresenta-se a introdução, seguido da revisão da literatura na segunda, mais tarde os procedimentos metodológicos são apresentados na terceira seção, seguido da apresentação e análise dos dados na quarta e por fim as conclusões do estudo na quinta seção.

2 Sistema de Gestão de Custos

Os sistemas de custeio, de acordo com Bruni e Famá (2004), referem-se aos métodos e formas em que uma entidade registra e transfere seus custos internamente. Alguns sistemas são mais complexos que outros, o que vai exigir maior atenção aos detalhes que acontecem na empresa para sua correta evidenciação. Um sistema de gestão de custos pode ser definido como a combinação de registros, de fluxo de dados, de procedimentos, de métodos e conceitos que agem e interagem aos custos dos produtos ou serviços de modo a atingir o objetivo esperado (Leone, 2009).

Para Coelho (2011), o sistema de custeio é um conjunto de métodos e técnicas utilizados por uma organização que busca imputar ao produto ou serviço, todos os custos que direta ou indiretamente a ele estejam relacionados. A partir das definições fornecidas por Borna (2002), o sistema de custeio pode ser visto por dois aspectos: princípio e método. Quanto ao princípio, o autor aponta como fator determinante a relação com os objetivos das informações a serem geradas. Já sob a ótica dos métodos, estes, estão diretamente ligados a forma em que os dados obtidos serão operacionalizados para a obtenção das informações.

Silva (1999) entende que inicialmente as empresas prendiam-se apenas com a medição dos custos, mas rapidamente surgiu a necessidade de realizar a gestão de custos para a tomada de decisão. A gestão de custos simboliza uma inovação perante o atendimento da necessidade de informação das organizações como elemento estratégico, em um mercado em constante transformação (Cunha, Borgert & Ferrari, 2012).

São vários os métodos de custeios, com finalidades e objetivos divergentes, embora todos possibilitem e contribuem com a realização da tomada de decisões organizacionais (Menezes, Silva & Estrela, 2003). A seguir, apresenta-se os métodos de custeio escolhidos para o desenvolvimento da ferramenta de custeio híbrido para empresas prestadoras de serviços contábeis.

2.1 Métodos de custeio

A literatura apresenta diversos métodos de custeio que podem ser adotados por empresas industriais, comerciais ou até mesmo por prestadoras de serviços. Estes métodos são utilizados para a obtenção de muitas informações, dentre outras, determinar o valor dos objetos de custeio, reduzir custos, eliminar desperdícios e melhorar os processos (Abbas, Gonçalves & Leoncine, 2012). Dentre estes métodos de custeio, estão o custeio por absorção, variável e o custeio baseado em atividades utilizados para esta pesquisa.

Megliorini (2012) entende que o custeio por absorção e o custeio variável são modelos tradicionais, uma vez que os produtos são considerados geradores de custos, além de que há um predomínio da mão de obra direta e materiais diretos. Ainda Megliorini (2012), defende que o custeio baseado em atividades seja considerado um método contemporâneo em resposta a um ambiente mais competitivo, em que corre maior preocupação com a gestão de custos.

O custeio por absorção, segundo Martins (2003) foi elaborado a partir dos conceitos básicos da contabilidade e que consiste na apropriação de todos os custos incorridos no processo. A departamentalização tem a finalidade de aumentar a eficiência no controle dos custos das organizações, uma vez que são apurados em níveis departamentais, dando a contabilidade de custos condições de apresentar relatórios e dados de desempenho antes de atribuir o custo ao bem ou serviço (Martins, 2010).

De acordo com Souza, Souza, Raimundini, Silva e Valverde. (2007), o grande problema deste método de custeio está na determinação dos critérios de rateio aplicados, assim como na dedução das despesas diretamente do resultado. Para Padoveze (2004), o sistema de custeio por absorção apresenta as seguintes vantagens: permissão pela legislação fiscal; pode-se apurar o custo por centro de custo; supervisão do desempenho em cada setor; e absorve todos os custos da produção para a apuração do custo total de cada produto ou serviço. Este sistema de custeio é o único aceito pela legislação brasileira e com poucas exceções. Esta situação de obrigatoriedade força as organizações, caso desejarem implantar um outro sistema de custeio gerencial, a adotá-lo de forma paralela (Martins, 2003).

Outro modelo, o MCV, também conhecido por *Direct Costing*, leva em consideração apenas os custos variáveis sejam diretos ou indiretos para cálculo do custo do produto ou serviço, segundo Megliorini (2012) o custeio variável surgiu para atender à administração das empresas. Para Martins (2010), o MCV surgiu devido ao fato de o custeio por absorção não ter grande utilidade para fins gerenciais na distribuição dos custos fixos aos serviços e/ou bens, desta maneira, o MCV tem sido de grande importância na tomada de decisão de

empresas, tendo como principais características a origem gerencial, funções financeiras e de marketing (Souza & Clemente, 1998).

Martins (2010), acrescenta ainda que, levar em consideração apenas os custos fixos para compor o valor do bem ou serviço não é de grande utilidade para fins de análise gerencial, uma vez que estes custos existem, independentemente se o volume de produção ou prestação de serviços ocorrer e são alocados aos bens ou serviços por critérios de rateio, que incluem, em maior ou menor grau a arbitrariedade. Separar os custos fixos e variáveis, por meio do MCV, possibilita expansão da análise dos gastos e das receitas da empresa em relação aos serviços vendidos. Tal análise econômica auxilia os gestores em sua tomada de decisão (Padoveze, 2004). Com um pensamento muito semelhante, Martins (2010) entende que este método é mais indicado ao tratar de decisões operacionais da organização, principalmente as de curto prazo, por servir como um importante subsídio para os gestores. Mesmo não sendo aceito pela legislação fiscal, nada impede seu uso interno e suas aplicações na contabilidade gerencial.

Sendo assim, o custeio variável pressupõe que para a organização funcionar, ela já está comprometida com os custos fixos, por estes não sofrerem modificações com o aumento ou diminuição da prestação de serviços ou produção, uma vez que a estrutura fixa da organização já está preparada, a decisão relevante se dá em função dos custos variáveis (Abbas, Golçalves & Leoncine, 2012).

Megliorini (2012) cita algumas vantagens na utilização do custeio variável, são elas: identificar os bens ou serviços mais rentáveis; identificação do ponto de equilíbrio; e a facilidade para obtenção dos dados necessários para calcular o custo/volume/lucro. Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2000) destacam que uma das grandes vantagens do MCV como sendo o reconhecimento da margem de contribuição, ou seja, a diferença entre o preço de venda e o custo variável, além de representar o montante que cada operação contribui para cobrir os custos fixos e obter lucro. Com relação a margem de contribuição, Maher (2001) entende que é um elemento estratégico essencial para a gestão e avaliação dos administradores sobre seus produtos e serviços, identifica-se deste modo as melhores contribuições para os custos fixos da entidade.

Por fim, o ABC que surgiu com o objetivo de sanar as distorções provocadas pelos modelos de custeio tradicionais e suprir a precariedade de informações gerenciais proporcionadas por estes modelos, de acordo com Coelho (2011) e Tabosa *et al.* (2008). Para Cogan (2006), o ABC se diferencia dos métodos de custeios tradicionais, pela maneira que os custos são acumulados. Anand (2004) entende o método de custeio ABC como uma fórmula de custeio mais moderna, que objetiva a redução dos problemas da atribuição dos custos indiretos aos produtos. Uma das características predominantes e que diferencia o método ABC dos demais modelos de custeio é o fato de que os custos são consumidos pelas atividades, e que estas consomem os recursos.

Para a devida compreensão do ABC, se faz necessário o entendimento do termo atividade. Martins (2003) considera como atividade, a combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para a produção de determinado produto ou serviço. De acordo com Santos, Schmidt e Pinheiro (2006), o custeio ABC é o método que surge para dar o suporte gerencial para as organizações, uma vez que para se adequarem a nova realidade competitiva, as empresas necessitam não só de informações que quantificam seus estoques, mas também informações confiáveis para auxiliar na tomada de decisão em todo âmbito produtivo. A maior disposição de informações gerenciais pode trazer para a empresa vantagens competitivas.

O Custeio ABC procura monitorar os gastos da organização e suas rotas de consumo dos recursos para chegar ao serviço ou produto (Nakagawa, 2001). Seguindo os pensamentos do autor, este rastreamento oferecido pelo ABC pode ser dividido em duas etapas, a primeira, identifica, classifica e mensura o consumo dos recursos em cada atividade, a segunda etapa, procura identificar como os produtos consomem as atividades. Sendo assim, as informações obtidas pelo ABC possibilitam o gerenciamento das atividades que envolvem o processo produtivo da organização.

Perante as deficiências dos sistemas de custeio tradicionais quando empregados isoladamente, que muitas vezes estão relacionados ao apuramento distorcido dos custos e comumente utilizado apenas o volume

da produção como critério de rateio, faz surgir a necessidade de desenvolver uma gestão de custos mais efetiva e rigorosa. Com base neste pressuposto, para o desenvolvimento de um modelo de custeio híbrido faz-se necessário a integração de mais de um método, em que as vantagens de cada um permitem a otimização do sistema de custeamento. Dentre os métodos disponíveis, aplicam-se aqueles que reúnem as características que mais se aproximam dos objetivos do estudo, ou seja, o método ABC conjuntamente com os métodos de custeio variável e absorção. Atribui-se ao ABC a departamentalização e a segregação das atividades, ao custeio por absorção o reconhecimento de todos os custos da empresa e ao MCV, a possibilidade de análise das atividades variáveis e seu reflexo sobre os resultados.

2.2 Modelo de custeio híbrido

Allora e Gantzel (1996) defendem que não há um modelo de custeio correto ou ideal, mas sim, métodos de custeio adequados a determinadas situações e realidades empresariais, que se enquadrem em determinado momento. Neste contexto, as organizações criam um modelo de custeio aproveitando as características favoráveis de outros que se adequam as necessidades organizacionais.

Segundo Bornia (2002, p. 46), o modelo de custeio híbrido é uma “pretensão simplificada da realidade”, sempre passível de melhorias. Uma das decisões para a definição de um sistema de custeio deve ser o seu nível de detalhamento, ou seja, o nível de complexidade pois, quanto mais complexo, maior pode ser o seu custo de implantação e manutenção. Se faz necessário avaliar a relação custo/benefício.

Para a realização deste estudo, parte-se do pressuposto que a utilização conjunta dos pontos fortes dos métodos ABC, custeio variável e absorção na mensuração dos custos na prestação de serviços contábeis se dá pelos seguintes aspectos: (i) de acordo com Bornia (2010), o método ABC consiste em seccionar a empresa em atividades/setores, supondo-se que os mesmos gerarão os custos, desta forma, calcula-se os custos por atividade e com maior precisão; (ii) o custeio por absorção permite a apropriação de todos os custos diretos e indiretos de produção aos bens ou serviços produzidos (Martins, 1998); (iii) a aplicação do custeio variável permite observar quais produtos ou serviços são mais rentáveis e o volume necessário para cobrir a estrutura dos custos fixos, de acordo com Carareto, Tavares e Do Vale (2006).

Os métodos de custeio geralmente aplicados para a mensuração dos custos nas empresas, de modo geral, apresentam limitações em maior ou menor grau, resultante principalmente da alocação dos custos indiretos de forma arbitrária aos produtos e serviços (Borgert, Silva & Schulz, 2009). Assim, a proposta de implantação de um modelo de custeio híbrido, surge com a necessidade de equacionar os problemas e vantagens inerentes que cada sistema proporciona. Como resultado da unificação dos modelos propostos, acredita-se que é possível fornecer informações úteis para a gestão estratégica com baixa aplicação de recursos e tecnológicos (Silva, 2006).

Estudos a respeito dos tradicionais métodos de custeios são encontrados na literatura, no entanto, pesquisas relacionadas a junção de dois ou mais sistemas de custeio ainda são pouco recorrentes. Borgert e Silva (2005) buscaram analisar os custos na prestação de serviços voltados especificamente ao ramo de beleza, estes, propuseram a implantação de um sistema de custeio híbrido com a combinação do ABC e o método da Unidade de Esforço por Produção (UEP). Foi constatado que o sistema proposto para o objeto da pesquisa era aplicável e que apresentava informações relevantes aos gestores sobre o processo operacional do negócio.

Outro estudo, este realizado por Machado, Borgert e Lunkes (2006), teve como objeto de análise, a aplicação do sistema de custeio híbrido sob a ótica ABC e UEP em uma empresa de produção de *softwares* na linha de manufatura e Planejamento e Controle de Produção (PCP). O sistema buscou alocar os custos pelo ABC e estabelecendo as UEP's. Os resultados apresentados evidenciaram que o modelo é adaptável às organizações, desde que sejam consideradas as necessidades dos seus gestores.

Posteriormente, Silva, Borgert e Schultz (2009) buscaram mensurar os custos de procedimentos médicos por meio da sistematização dos métodos ABC e UEP, este conceito híbrido foi testado no Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina nos procedimentos de parto. Os resultados apresentados demonstraram que o método pode ser utilizado para a mensuração dos custos nas operações de parto, bem como ser utilizado em outras atividades hospitalares.

Voltado ao ramo de prestação de serviços contábeis, Borgert, Kremer e Richartz (2012), adaptaram seu modelo de custeio híbrido a luz do ABC e da UEP com a finalidade de mensurar os custos de todos os clientes de uma determinada empresa prestadora de serviços contábeis. Seus resultados demonstraram que além de realizar tal objetivo com clareza e rapidez, a praticidade da UEP permitiu que os gastos também fossem identificados para períodos subsequentes, o que proporcionou aos administradores informações relevantes para tomada de decisões.

2.3 Empresas prestadoras de serviços contábeis

Diferentemente de atividades comerciais e industriais, as empresas prestadoras de serviços possuem como principal diferença para estas, a intangibilidade de seus produtos. Assim como afirmam Kremer, Borgert e Richartz (2012), tal intangibilidade, além da perecibilidade, heterogeneidade e inseparabilidade são características presentes em prestadores de serviços, as quais dificultam a utilização de sistemas de custos tradicionais, em virtude da ausência de estoques físicos. Os autores ainda destacam, que mesmo diante de tais empecilhos, a mensuração dos custos dos serviços contábeis é essencial para gestão destas empresas.

Dentro do ramo de prestação de serviços, o setor de prestação de serviços contábeis possui segundo o Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2018), no Brasil mais de 500 mil profissionais de contabilidade e mais de 65 mil organizações contábeis. Embora estas empresas sejam fundadas e administradas em sua maioria por contadores (Figueiredo & Fabri, 2000), estas empresas necessitam de um sistema de custeio que aproxime o custo estimado do custo real, de modo a auxiliar sua gestão de modo a se manterem competitivas no mercado (Kremer, Borgert & Richartz, 2012).

Para que isto ocorra, se faz necessário um planejamento das atividades operacionais da empresa, assim como a definição de critérios eficientes para mensuração dos custos empresariais destas empresas (Kremer, Borgert & Richartz, 2012), utilizando-se assim da mescla de métodos de custeio tradicionais, formando um método de custeio híbrido, o qual é exposto neste estudo.

3 Procedimentos Metodológicos

Esta pesquisa se caracteriza como predominantemente qualitativa quanto à abordagem, descritiva quanto aos objetivos e participativa e estudo de caso quanto às técnicas utilizadas. Em relação aos objetivos propostos, esta pesquisa, por estruturar um modelo de custeio híbrido, com a combinação dos aspectos conceituais e metodológicos do ABC, MCV e custeio por absorção para custear os serviços de uma empresa prestadora de serviços contábeis, caracteriza-se de caráter predominantemente descritivo.

A realização desta pesquisa seu deu a partir da utilização da técnica participativa e estudo de caso. Foram realizadas observações *in loco* durante o segundo semestre de 2017 em uma empresa prestadora de serviços contábeis, além de serem feitas medições de trabalho e consumo de materiais com os funcionários e proprietário da empresa neste mesmo período.

Quanto a população e amostra, esta pesquisa caracteriza-se como participativa e estudo de caso, tem como população e amostra, a empresa denominada XYZ (nome fictício para este estudo, no intuito de resguardar informações sigilosas sobre a empresa estudada). A empresa XYZ atua há mais de 45 anos no

mercado, no segmento de prestação de serviços contábeis para pequenas e médias empresas dos ramos de indústria, comércio e serviço bem como as entidades sem fins lucrativos, caracterizadas como associações, entidades religiosas e partidos políticos. Atualmente atende cerca de 130 clientes. Conforme a Lei Complementar nº 123/06, essa empresa pode ser considerada como de pequeno porte, por auferir receita anual acima de R\$ 360 mil e abaixo de R\$ 3,6 milhões (BRASIL, 2006).

Justifica-se a escolha desta empresa devido ao fato de que ela não possui conhecimento a respeito dos custos de realização dos seus serviços prestados para cada um de seus clientes. Com base nas informações oriundas do desenvolvimento do sistema de custeio híbrido para esta empresa, ela poderá conhecer os custos de seus serviços, bem como para cada cliente, possibilita-se ainda adequar o valor cobrado de honorários. Justifica-se ainda a opção por esta empresa, devido a liberdade de acesso às informações necessárias para realização desta pesquisa.

A coleta de dados utilizadas no estudo são primárias e secundárias. Os dados primários utilizados para este estudo foram obtidos por meio de observações diretas, cronometragem de tempos, entrevistas não estruturadas com funcionários e com o administrador da empresa para conhecer a estrutura organizacional da entidade. Os dados secundários, foram extraídos do sistema contábil utilizado para empresa e dos controles gerenciais dos meses de julho a outubro de 2017 da empresa XYZ. O desafio de permitir que o pesquisador coletasse todos os dados secundários necessários, um dos pressupostos da pesquisa participante, foi facilitado por se tratar de um funcionário com amplo acesso na empresa objeto do estudo.

Para a estruturação do modelo de custeio proposto para a empresa de serviços contábeis, é utilizado o modelo híbrido (ABC, MCV e Absorção). Isto significa combinar em apenas um sistema de custeio, o modelo gerencial ABC, o que nos permite segregar as funções executadas na empresa objeto de estudos por departamentos e o rateio a partir dos modelos de custeio variáveis e absorção, o que nos permite utilizar os pontos fortes de cada um e equilibrar os pontos fracos quando são utilizados de forma individual. O modelo foi desenvolvido por meio de observações *in loco* durante um semestre, com a verificação da constância das atividades executadas, foram utilizados os gastos de apenas um mês para o desenvolvimento do modelo proposto, que pode ser utilizado para os demais períodos da empresa, salvo, se ocorrerem mudanças significativas no processo de trabalho da empresa.

Para a elaboração e aplicação deste modelo, se fez necessário a adaptação das etapas propostas pelos autores Borgert e Silva (2005), Borgert e Lunkes (2006), Silva, Borgert e Schultz (2009) e Borgert, Kremer e Richartz (2012) em virtude da distinta abordagem dos métodos de custeio que por estes autores foram utilizados, tal adaptação está inserida de acordo com modelo proposto e com a realidade da empresa objeto do estudo, este, que passa a ter as seguintes etapas: (i) Mapear os serviços: bem como seus processos de execução; (ii) Mapear as atividades: identificar e separar os centros de atividades da empresa; (iii) Identificar os elementos de custos: obter todos os gastos da empresa do período; (iv) Identificar os direcionadores: identificar direcionadores de custos para a alocação dos valores as atividades, por meio das informações obtidas nas segunda e terceira etapas; (v) Alocar os custos às atividades: transferir os custos identificados para as atividades geradoras por meio dos direcionadores identificados na etapa quatro; (vi) Calcular o custo da atividade por hora – CAH: o CAH é obtido com a aplicação da fórmula: $CAH = CA / NP$, em que: CA é o custo total da atividade e NP é o tempo padrão; (vii) Definir e Calcular o Custo do Serviço Base - CSB: o cliente base será considerado aquele que reflete as limitações estabelecidas para o honorário padrão. O custo do Serviço Base é obtido da seguinte forma: $CSB = \sum(CAH \times Npa)$, em que: CAH é o custo de cada atividade por hora e o Npa o tempo passado de cada serviço em uma das atividades; e (viii) Cálculo do custo do cliente: De forma análoga a sétima fase, multiplica-se a CAH obtida na sexta fase pelo tempo consumido em cada atividade e acrescenta-se as atividades variáveis consumidas no mesmo período.

Analisando as especificidades nas rotinas da empresa prestadora de serviços contábeis e as necessidades dos gestores, verificou-se que o modelo híbrido composto pelo ABC, MCV e Absorção, permitiria uma visualização mais precisa dos custos consumidos na execução dos serviços para cada cliente. Diferente dos modelos estudados e referenciados, o modelo proposto além de se utilizar de outras metodologias

aplicáveis aos métodos gerenciais de custeio, o que nos permite realizar futuras comparações de resultados, também contemplará a evidenciação os custos variáveis internos de acordo com a demanda de cada cliente, sem que haja uma padronização de rotinas para todos.

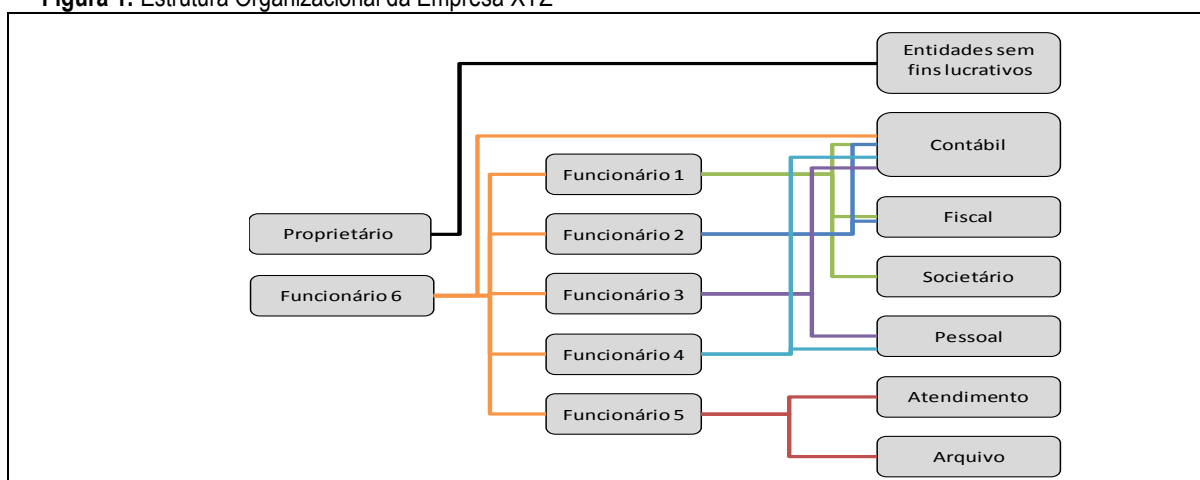
Buscou-se, portanto, dados de um cenário para o desenvolvimento de um modelo, que mais tarde permitiu o comparativo de dados anteriormente utilizados pela empresa objetivo do estudo de caso, com os dados gerados pelo modelo. Portanto, a análise dos dados prioriza a aplicação do modelo em si, e os resultados decorrentes. A análise dos dados se deu em planilhas eletrônicas do *Microsoft Excel*.

4 Desenvolvimento do modelo

Conforme destacado anteriormente, a Empresa XYZ atua no mercado de prestação de serviços contábeis para pequenas e médias empresas nos ramos de comércio, indústria e serviços e inclusive para entidades sem fins lucrativos, definidas como associações, entidades e partidos políticos a mais de 45 anos. A Empresa XYZ não conhece o custo para a realização dos seus serviços para cada um de seus clientes. No entanto, com a utilização das informações obtidas, ela poderá conhecer os reais gastos na execução de seus serviços, bem como, adequar o valor cobrado de seus honorários. Seu quadro profissional é composto por seis funcionários, além do contador e proprietário do escritório. Estes profissionais estão alocados na prestação de serviços contábeis, fiscais, societários, pessoais e atendimento.

Cada colaborador realiza mais de um tipo de serviço ao mesmo tempo. Assim, os funcionários 1 e 2, executam os serviços do departamento pessoal dos clientes com e sem fins lucrativos e algumas rotinas contábeis pertinentes as suas atribuições, o funcionário 3, desenvolve as atividades pertinentes as serviços fiscais, societário e rotinas contábeis, o funcionário 4, também executa os serviços fiscais e algumas rotinas contábeis, os serviços de arquivamento e recepção de clientes são atribuídos ao funcionário 5 e ao funcionário 6, compete os serviços do departamento contábil, atendimento e também a supervisão da execução das atividades exercidas pelos outros 5 funcionários. O proprietário é o único responsável pelos serviços executados aos clientes que compõe as atividades sem fins lucrativos, da qual não será parte integrante desta pesquisa. Este esquema é ilustrado pela Figura 1.

Figura 1: Estrutura Organizacional da Empresa XYZ



Fonte: Elaborado pelos autores

Os cinco serviços realizados pela Empresa XYZ: contábil, fiscal, societário, pessoal e atendimento objeto deste estudo, são necessários a todos os seus clientes, que ao serem contratados, terão à sua

disposição. Dentro de cada uma destas categorias, as atividades são executadas de forma interdependente, o que torna a estrutura organizacional da empresa objeto deste estudo bastante padronizada. Após a realização do item 1 (mapeamento dos serviços) oferecidos pela empresa XYZ, a segunda etapa consistiu em mapear as atividades realizadas para a execução destes serviços. A Tabela 1 lista as atividades executadas com uma breve descrição das suas finalidades.

Tabela 1: Atividades realizadas na empresa XYZ

Atividades	Descrição das Atividades
Departamento Contábil	
Escriturar fatos contábeis	Registrar a movimentação contábil e patrimonial da empresa
Elaborar Demonstrações contábeis	Elaborar balancetes mensais, balanços patrimoniais, DREs e afins
Conciliar contas contábeis	Conferir os lançamentos contábeis e a formação de saldos contábeis
Conciliar Extratos bancários	Conferir saldos de movimentação financeira com os extratos fornecidos pelas instituições financeiras
Arquivar documentos contábeis	Organizar e arquivar documentos contábeis
Acompanhar a situação patrimonial da empresa	Analisar o valor de estoques, da situação financeira da empresa, entre outros.
Departamento Fiscal	
Lançar notas fiscais de compras	Registrar notas fiscais de entrada de mercadorias
Lançar notas fiscais de Vendas / prestação de serviços	Registrar notas fiscais de saída (venda - prestação de serviço)
Apurar impostos	Apurar valores às obrigações tributárias de cada cliente
Elaborar Obrigações acessórias	Elaborar livros e declarações fiscais que atendam à legislação vigente
Baixa de guias de impostos	Realizar a baixa dos impostos pagos no período
Conciliar contas a pagar e a receber	Conferir saldos das contas de clientes a receber e de fornecedores
Arquivar documentos fiscais	Organizar e arquivar documentos fiscais
Visitar clientes	Buscar notas, entregar guias de impostos, acompanhar fiscalizações, reuniões esclarecedoras
Departamento Pessoal	
Registrar funcionários	Registrar Admissões e Rescisões de funcionários
Efetuar folha de pagamento	Calcular os montantes salariais devidos aos funcionários
Controlar férias	Controlar o prazo de férias dos funcionários de acordo com o prazo legal
Calcular Rescisões	Calcular os montantes salariais e verbas rescisórias
Baixa de guias e folhas de pagamento	Realizar a baixa das guias e folhas de pagamento
Visitar clientes	Buscar e entregar documentos e reuniões esclarecedoras
Departamento Societário	
Efetuar abertura de empresas	Registrar nos órgãos competentes, além de auxiliar o empresário nas decisões que lhe dizem respeito
Efetuar alterações contratuais	Registrar nos órgãos competentes as alterações contratuais quando necessárias
Efetuar baixa de empresas	Registrar nos órgãos competentes a baixa das empresas quando solicitado
Controlar certidões negativas e alvarás	Controlar vencimentos de certidões negativas e alvarás para atendimento às exigências legais, bem como sua regulação no órgão competente
Visitar clientes e órgãos públicos	Buscar e entregar documentos, visitas a órgãos competentes e reuniões esclarecedoras

Fonte: Elaborado pelos autores

As atividades realizadas pela Empresa XYZ que compreendem a Tabela 1 (serviços e subserviços) estão disponíveis a todos os clientes e, na sua grande maioria, são prestados mensalmente, dessa forma, o serviço final da empresa é formado. A variável entre os clientes pode ser dar em função do volume consumido de cada atividade, que podem variar de acordo com o porte da empresa, número de funcionários, movimentações financeiras ou mesmo por não utilizarem de meios eletrônicos, o que acarretará em maior consumo das atividades.

A partir do reconhecimento das atividades realizadas, inicia-se a terceira etapa, da qual consiste em reconhecer os custos da empresa. Verificada a constância dos serviços realizados, foram utilizados os gastos incorridos no mês de setembro de 2017. Para facilitar a análise e o entendimento, os gastos incorridos no período foram agrupados de acordo com suas naturezas em Gastos com Pessoal, Gastos com a Estrutura e Gastos Operacionais. Afim de realizar o correto rateio dos gastos aos respectivos setores (fiscal, contábil, pessoal, societário e atendimento), foram estabelecidos os direcionadores de custos, caracterizando assim a quarta etapa. As informações relativas as etapas três e quatro está demonstrado na Tabela 2.

Tabela 2: Gastos distribuídos aos serviços (fiscal, contábil, societário, pessoal e atendimento)

Gastos	R\$/ mês	Direcionadores	Fiscal (R\$)	Contábil (R\$)	Societário (R\$)	Pessoal (R\$)	Atendimento (R\$)	Total (R\$)
Pessoal	17.085,00		4.913,00	5.142,50	1.241,00	4.386,00	1.402,50	17.085,00
Funcionário 1	2.800,00	Horas	1.866,67	280,00	653,33	-	-	2.800,00
Funcionário 2	2.000,00	Horas	1.666,67	333,33	-	-	-	2.000,00
Funcionário 3	2.800,00	Horas	-	466,67	-	2.333,33	-	2.800,00
Funcionário 4	1.500,00	Horas	-	500,00	-	1.000,00	-	1.500,00
Funcionário 5	1.100,00	Horas	-	-	-	-	1.100,00	1.100,00
Funcionário 6	3.200,00	Horas	320,00	2.453,33	320,00	106,67	-	3.200,00
Encargos	3.685,00	Direto	1.059,67	1.109,17	267,67	946,00	302,50	3.685,00
Estrutura	3.825,00		886,55	768,99	136,29	984,77	1.048,39	3.825,00
IPTU	280,00	m2	63,64	63,64	10,18	63,64	78,91	280,00
Limpeza	560,00	m2	127,27	127,27	20,36	127,27	157,82	560,00
Energia Elétrica	380,00	kwh	77,00	77,00	11,00	99,50	115,50	380,00
Telefone	258,00	Horas	57,52	24,65	14,79	73,95	87,10	258,00
Dep. Imóvel	1.500,00	m2	340,91	340,91	54,55	340,91	422,73	1.500,00
Dep. Bens	847,00	Direto	220,22	135,52	25,41	279,51	186,34	847,00
Operacionais	1.370,00		390,86	305,20	12,00	576,67	132,00	1.416,73
Consultoria	280,00	Direto	186,67	-	-	93,33	-	280,00
Software	606,73	Horas	192,19	143,20	-	271,33	-	606,73
Convênios	470,00	Direto	-	150,00	-	200,00	120,00	470,00
Material exped.	60,00	Horas	12,00	12,00	12,00	12,00	12,00	60,00
Total	22.326,72		6.190,41	6.216,69	1.389,29	5.947,44	2.582,89	22.326,72

Fonte: Elaborado pelos autores

A escolha dos direcionadores foi realizada juntamente com o proprietário da empresa observando critérios que perfazem o real consumo dos recursos. Desta maneira, foram escolhidos como direcionadores o

consumo em horas, sendo mensurados a partir da medição por cronometragem e informações do sistema contábil, m², kwh e alocação direta para aqueles que não necessitam do rateio.

O serviço contábil é o que mais consome recursos da empresa XYZ, seguidos do departamento fiscal e pessoal respectivamente, os departamentos de atendimento e societário representam consumo de apenas 18% dos recursos totais disponíveis aos clientes. Identificados os custos diretos e indiretos de cada um dos departamentos (fiscal, contábil, pessoal, societário e atendimento), estes são transferidos para as respectivas atividades de acordo com o tempo necessário para a sua execução. Reforçando os conceitos de *activity-based costing* de Kaplan e Anderson (2007). Desta maneira, cumpre-se a quinta etapa, alocando-se os custos às atividades.

Tabela 3: Custo das Atividades por Hora

Atividades	NP	Total CA	CAH
Departamento Contábil			
Escriturar fatos contábeis	80,00	2.357,04	29,46
Elaborar Demonstrações contábeis	12,00	353,56	29,46
Conciliar contas contábeis	74,00	2.180,26	29,46
Conciliar Extratos bancários	32,00	942,82	29,46
Arquivar documentos contábeis	7,00	206,24	29,46
Acompanhar a situação patrimonial da empresa	6,00	176,78	29,46
SUBTOTAL	211,00	6.216,69	
Departamento Fiscal			
Lançar notas fiscais de compras	85,00	1.956,08	23,01
Lançar notas fiscais de Vendas / prestação de serviços	93,00	2.140,18	23,01
Apurar impostos	16,00	368,20	23,01
Elaborar Obrigações acessórias	16,00	368,20	23,01
Arquivar documentos fiscais	10,00	230,13	23,01
Visitar clientes	4,00	92,05	23,01
Conciliar contas a pagar e a receber	45,00	1.035,57	23,01
SUBTOTAL	269,00	6.190,41	
Departamento Pessoal			
Registrar funcionários	80,00	1.539,79	19,25
Efetuar folha de pagamento	90,00	1.732,26	19,25
Cálculo de Rescisões	81,00	1.559,04	19,25
Controlar férias	14,00	269,46	19,25
Elaborar Obrigações acessórias	29,00	558,17	19,25
Visitar clientes	15,00	288,71	19,25
SUBTOTAL	309,00	5.947,44	
Departamento Societário / Atendimento			
Efetuar abertura de empresas	30,00	754,21	25,14
Efetuar alterações contratuais	8,00	201,12	25,14
Efetuar baixa de empresas	3,00	75,42	25,14
Controlar certidões negativas e alvarás	1,00	25,14	25,14
Atendimento a MEI	10,00	251,40	25,14
Atendimento ao cliente	88,00	2.212,35	25,14
Visitar clientes e órgãos públicos	18,00	452,53	25,14
SUBTOTAL	158,00	3.972,18	
TOTAL GERAL	947,00	22.326,72	

Fonte: Elaborado pelos autores

A Tabela 3 ilustra os valores obtidos após a realização da quinta e sexta etapa. O CAH (Custo da Atividade por Hora) é obtido a partir da divisão dos custos totais por Np (tempo efetivamente trabalhados no mês). É possível perceber que o custo da atividade por hora é igual para todos os serviços do mesmo departamento, isto se dá em função do uso das horas para a distribuição dos custos às atividades. No entanto, a demanda para cada um dos departamentos e subserviços varia de acordo com cada cliente, fazendo com que cada valor alocado seja diferente.

O custo do serviço/cliente base, objeto da sétima etapa, é feito a partir da escolha de um cliente X enquadrado na cobrança atual do honorário base e que melhor representa o tempo médio consumido para a realização de todas as atividades executadas pela empresa XYZ. Este tempo consumido pelo cliente X nas atividades, está dentro dos padrões estabelecidos pelo proprietário para que se enquadre no honorário base de R\$ 300,00 atualmente tabelado por ele. Deste modo, o custo do cliente base é obtido pela multiplicação do Custo da Atividade por Hora, pelo tempo médio em que cliente base passa por cada um dos departamentos e suas respectivas atividades (Npa). A Tabela 4 representa este cálculo.

Tabela 4: Custo do serviço/cliente base.

Atividades	CAH	Npa	CSB
Departamento Contábil			
Escriturar fatos contábeis	29,46	0,70	20,62
Elaborar Demonstrações contábeis	29,46	0,10	2,95
Conciliar contas contábeis	29,46	0,60	17,68
Conciliar Extratos bancários	29,46	0,15	4,42
Arquivar documentos contábeis	29,46	0,12	3,54
Acompanhar a situação patrimonial da empresa	29,46	0,08	2,36
SUBTOTAL		1,75	51,56
Departamento Fiscal			
Lançar notas fiscais de compras	23,01	1,00	23,01
Lançar notas fiscais de Vendas / prestação de serviços	23,01	1,00	23,01
Apurar impostos	23,01	0,16	3,68
Elaborar Obrigações acessórias	23,01	0,16	3,68
Arquivar documentos fiscais	23,01	0,08	1,84
Visitar clientes	23,01	0,33	7,59
Conciliar contas a pagar e a receber	23,01	0,40	9,21
SUBTOTAL		3,13	72,03
Departamento Pessoal			
Registrar funcionários	19,25	1,00	19,25
Efetuar folha de pagamento	19,25	0,50	9,62
Cálculo de Rescisões	19,25	1,00	19,25
Elaborar Obrigações acessórias	19,25	0,25	4,81
Controlar férias	19,25	0,10	1,92
Visitar clientes	19,25	0,50	9,62
SUBTOTAL		3,35	64,48
Departamento Societário			
Efetuar abertura de empresas	25,14	0,00	0,00
Efetuar alterações contratuais	25,14	0,00	0,00
Efetuar baixa de empresas	25,14	0,00	0,00
Controlar certidões negativas e alvarás	25,14	0,15	3,77
Resolução de dúvidas	25,14	0,35	8,80
Visitar clientes e órgãos públicos	25,14	0,30	7,54
SUBTOTAL		0,80	20,11
TOTAL GERAL		9,03	208,18

Fonte: Elaborado pelos autores

Chega-se, portanto, ao custo do serviço base ou cliente base, com valor de R\$ 208,18 e, tempo total consumido nas atividades de 9,03 horas. Ao considerar o honorário base de R\$ 300,00 praticado atualmente,

é possível verificar que a margem de contribuição é de R\$ 91,82. Para este cálculo, não são consideradas as atividades variáveis, estas, não são consideradas necessárias ou obrigatórias na rotina básica dos serviços contábeis, atividades como recálculo de guias, admissões de funcionários e rescisões.

Por fim, para calcular o custo efetivo do cliente será necessário apenas alterar o consumo em horas de cada atividade e acrescentar as atividades variáveis que podem ocorrer durante a execução normal dos serviços contábeis oferecidos pela Empresa XYZ.

Após o conhecimento do custo do serviço base ou cliente base, o proprietário da empresa XYZ indicou o cliente denominado neste estudo como "A" para a realização do custo real, objeto da oitava fase. A escolha deste cliente foi determinada pela semelhança com o cliente X ou cliente base, esta semelhança irá permitir a comparação entre o custo do serviço base e o custo real. A Tabela 5, objeto da oitava fase, apresenta o custo real do cliente A neste mesmo período.

Tabela 5: Custo do cliente A

Atividades	CAH	Npa	CSP
Serviço Contábil			
Escriturar fatos contábeis	29,46	0,58	17,19
Elaborar Demonstrações contábeis	29,46	0,17	4,91
Conciliar contas contábeis	29,46	0,20	5,89
Conciliar Extratos bancários	29,46	0,42	12,28
Arquivar documentos contábeis	29,46	0,08	2,46
Acompanhar a situação patrimonial da empresa	29,46	0,12	3,44
SUBTOTAL		1,57	46,16
Serviço Fiscal			
Lançar notas fiscais de compras	23,01	0,42	9,59
Lançar notas fiscais de Vendas / prestação de serviços	23,01	0,20	4,60
Apurar impostos	23,01	0,10	2,30
Elaborar Obrigações acessórias	23,01	0,18	4,22
Arquivar documentos fiscais	23,01	0,10	2,30
Visitar clientes	23,01	1,00	23,01
Conciliar contas a pagar e a receber	23,01	0,30	6,90
SUBTOTAL		2,30	52,93
Serviço Pessoal			
Registrar funcionários	19,25	0,50	9,62
Efetuar folha de pagamento	19,25	0,22	4,17
Cálculo de Rescisões	19,25	0,00	0,00
Controlar férias	19,25	0,08	1,60
Visitar clientes	19,25	0,50	9,62
SUBTOTAL		1,30	25,02
Serviço Societário			
Efetuar abertura de empresas	25,14	0,00	0,00
Efetuar alterações contratuais	25,14	0,00	0,00
Efetuar baixa de empresas	25,14	0,00	0,00
Controlar certidões negativas e alvarás	25,14	0,33	8,38
Resolução de dúvidas	25,14	0,75	18,86
Visitar clientes e órgãos públicos	25,14	0,25	6,29
SUBTOTAL		1,33	33,52
TOTAL GERAL		6,50	157,63

Fonte: Elaborado pelos autores

Diante do exposto, chega-se ao custo do cliente A, elaborado a partir do tempo real consumido nas atividades padrões do período. Para se obter o custo final do cliente A para a empresa XYZ, é necessário considerar o custo em atividades variáveis, que podem ser desde recálculo de guias até rescisões, estes se tratam de serviços executados fora da rotina normal. Os serviços variáveis consumidos neste mesmo período pelo cliente A estão demonstrados na Tabela 6.

Tabela 6: Atividades variáveis consumidas pelo cliente A

Atividades Variáveis	CAH	Npa	CSPV
Serviço Contábil			
Reemissão de relatórios	29,46	0,17	4,91
SUBTOTAL		0,17	4,91
Serviço Fiscal			
Recálculo de Guias	23,01	0,18	4,22
Retificação de obrigações acessórias	23,01	0,23	5,37
Cadastrros diversos	23,01	0,58	13,42
SUBTOTAL		1,00	23,01
Serviço Pessoal			
Rescisão tipo A (Pedido Direto)	19,25	0,33	6,42
Rescisão tipo B (Pedido Trabalhado)	19,25	0,33	6,42
Rescisão tipo C (Demissão Direta)	19,25	0,75	14,44
Rescisão tipo D (Demissão trabalhada)	19,25	0,75	14,44
Recálculo de Guias	19,25	0,23	4,49
SUBTOTAL		2,40	46,19
TOTAL GERAL		3,57	74,12

Fonte: Elaborado pelos autores

De acordo com a Tabela 6, é possível verificar o custo de R\$ 74,12 em atividades variáveis solicitadas pelo cliente A no período, tendo como grande fator, os subserviços de rescisões do departamento pessoal, a variação do tempo consumido nestas atividades se dá exclusivamente pela forma em que ela acontece, o que aumenta a complexidade do trabalho e conseqüentemente o tempo para sua execução.

Finalizando o item 8, foi possível encontrar o custo do cliente A de R\$ 157,63 para as atividades de rotina e R\$ 74,12 em serviços adicionais, totalizando R\$ 231,75 em custos para a empresa XYZ. Caso, em períodos subsequentes o volume de trabalho consumido se altere, este fato irá afetar diretamente o custo do cliente e pode ser facilmente mensurado pelo modelo de custei híbrido.

Encerradas todas as etapas de implantação da ferramenta proposta, é facilmente identificado o processo de utilização dos métodos de custeio aplicados. Foram atribuídos ao ABC a departamentalização dos serviços contábeis e a segregação das atividades, ao custeio por absorção o reconhecimento de todos os custos da Empresa XYZ e ao MCV, a possibilidade de análise dos recursos consumidos durante a execução das atividades variáveis e seu reflexo sobre os custos totais.

5 Considerações finais

O objetivo desta pesquisa foi estruturar um modelo de custeio híbrido que permita reconhecer os custos da atividade de prestação de serviços contábeis, combinando os aspectos metodológicos ABC, MCV e custeio

absorção. A realização desta pesquisa só foi possível pela observação *in loco* e de forma participativa em um escritório de prestação de serviços contábeis chamado de empresa XYZ, assim se fez, o levantamento dos gastos do mês de setembro de 2017 para a realização da pesquisa.

Diante dos dados obtidos, estruturou-se o modelo de custeio híbrido a luz das metodologias ABC, MCV e custeio por absorção com base nos estudos de Borgert, Kremer e Richartz (2012), quando utilizado as metodologias ABC e UEP, sendo este, a primeira vez que o modelo híbrido foi desenvolvido para o segmento de prestação de serviços contábeis. Este modelo é composto por oito etapas que foram adaptadas de acordo com as metodologias utilizadas e as peculiaridades da empresa objeto do estudo, atende-se assim, o objetivo do estudo.

Durante a análise da estrutura organizacional foi constatado que para a prestação dos serviços contábeis, um determinado cliente passa a utilizar dos serviços fiscais, pessoais, contábeis, atendimento e por vezes societárias. A somatória destes serviços compõe as atividades realizadas ao cliente. A principal diferença entre os clientes é a quantidades de atividades executadas e o consumo dos subserviços ora departamentalizados, tendo em vista que a lógica produtiva se mantém, tornando o modelo de custeio híbrido viável e totalmente capaz de fornecer informações uteis para a tomada de decisão.

Após o mapeamento do processo produtivo e reconhecimento dos gastos do período, foi possível alocar os custos para cada atividade, determinando assim, o CAH. Feito isso, foi apenas necessário identificar o consumo médio em horas para o cliente base, este que, após realizados os cálculos, apresentou o custo total de R\$ 208,18, valor inferior ao atual honorário base de R\$ 300,00 praticado pela empresa XYZ. De posse do CAH para cada atividade, basta multiplicá-las estas pelo tempo que o cliente, no qual se deseja reconhecer o custo para a empresa, passou por cada atividade naquele período e, acrescentar as atividades variáveis também realizadas, com isto, chegasse ao custo de R\$ 231,75 para o cliente A, no mês de setembro de 2017, sendo que neste mesmo período o honorário cobrado pelos serviços foram de R\$ 380,00, o que trouxe um resultado para a empresa XYZ de R\$ 148,25. Diante do exposto, conclui-se que o modelo estruturado permite que sejam mensurados os custos de todos os clientes de forma rápida e econômica, alterando apenas o tempo consumido pelo cliente em cada atividade de rotina e somando-se as possíveis atividades variáveis se executadas.

Com base no exposto, esta pesquisa proporciona contribuições nos contextos teóricos, práticos e sociais. O estudo serve para demais realizações e novas discussões e aplicações de modelos de custeio híbrido compostos por três ou mais métodos de custeio, campo este ainda pouco explorado pela literatura. No âmbito prático, a ferramenta de custeio híbrido entre os três métodos de custeio tradicionais (ABC, MCV e Absorção) contribui com a otimização no gerenciamento de custos das empresas prestadoras de serviços contábeis, o que vem de encontro com o desenvolvimento e a competitividade das empresas prestadoras de serviços contábeis, visto que permite além da identificação dos custos, o gerenciamento dos mesmos para cada um dos seus clientes. Proporciona-se ainda, por meio desta, uma contribuição social, devido ao desenvolvimento proporcionado as empresas do segmento, conseqüentemente estas oferecem à sociedade serviços a valores justos, o que vem de encontro com as discussões contemporâneas de *fair value*.

Para o modelo gerencial de custeio híbrido proposto nesta pesquisa, algumas delimitações foram impostas. Preliminarmente, a limitação imposta pelo método da pesquisa, o estudo de caso, que apesar de proporcionar uma abordagem total e intensiva dos dados necessários dentro da entidade estudada, caracteriza-se por estar restrito à situação específica da entidade ou ramo de atuação, não permitindo generalização das conclusões para outras organizações ou áreas de atuação. A estrutura do modelo proposto e as metodologias de custeio utilizadas podem ser considerados fatores limitantes na utilização deste em outras atividades, para tanto, se faz necessário o estudo de sua viabilidade econômica e operacional, podendo acarretar em uma readequação das etapas de implantação e dos métodos a serem utilizados. Por outro lado, este estudo não tem natureza conclusiva, mas sim exploratória, que procura relacionar o seu tema, que é a proposta de um modelo gerencial de custeio híbrido, à entidade objeto do estudo, e fazer uma avaliação dessa relação até

então não observados por ela ou pouco discutido na literatura. Além disso, esta pesquisa não tem o interesse de esgotar o assunto, e sim proporcionar recomendações para futuras pesquisas.

Recomenda-se para futuras investigações a replicação desta ferramenta gerencial de custeio em outras atividades empresariais, o resultado pode então, ser comparado com o encontrado neste estudo. Além disso, sugere-se a adaptação desta ferramenta a partir da utilização de outras metodologias de custeio, o que possibilitará novas análises de comparabilidade. As limitações do estudo podem ser vistas como uma imposição de limites no processo de investigação ou conclusão dos estudos. Assim, as limitações que ocorreram em relação ao estudo, estão diretamente ligadas ao assunto, ao seu tamanho e especificidade do meio em que a coleta de dados ocorre e sua complexidade.

Referências

- Abbas, K., Gonçalves, M. N., & Leoncine, M. (2012). Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. *ConTexto*, 12(22), 145-159.
- Allora, V., & Gantzel, G. (1996). *Revolução nos custos: Os métodos ABC e UP e a Gestão Estratégica de Custos como Ferramenta para a Competitividade*. Salvador: Casa da Qualidade Editora.
- Anand, M. (2004). A review of research on the theory and practice of const management. *South Asian Journal of Management*, 11(1), 59-95.
- Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., & Young, M. (2000). *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Borgert, A., Borba, J. A., & Silva, M. Z. (2005). Um método de custeio híbrido para mensuração dos custos em uma empresa prestadora de serviços por encomenda. *Anais do XXV ENEGEP*. Porto Alegre, RS.
- Borgert, A., Kremer, A. W., & Richartz, F. (2012). Desenvolvimento de um método de custeio híbrido para empresas prestadoras de serviço por encomenda. *Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC*, 11(31), 57-71.
- Borgert, A., & Silva, M. Z. (2005). Método de custeio híbrido para gestão de custos em uma empresa prestadora de serviços. *Anais do IX Congresso Internacional de Custos*. Florianópolis, SC.
- Bornia, A. C. (2002). *Análise gerencial de custos: Aplicação em empresas modernas*. Porto Alegre: Boockman.
- Bornia, A. C. (2010). *Análise gerencial de custos: Aplicação em empresas modernas* (3a ed). São Paulo: Atlas.
- Brasil. (2006). Lei complementar n 123, de 14 de dezembro de 2006. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 15 de Dez de 2006, Seção 1, p. 1.
- Bruni, A. L., & Famá, R. (2004). *Gestão de custos e formação de preços*. São Paulo: Atlas.
- Carareto, E. S, Tavares, G. J. M. P. Z, & Do Vale, V. P. (2006). Gestão Estratégica de Custos: custos na tomada de decisão. *Revista de Economia da UEG*, 2(2).
- Cavalcante, C. H. L., & Silva, C. (2008). Custo da prestação de serviços contábeis. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 165, 65-73.
- Coelho, A, M, M, S. (2011). *Os Sistemas de Custeio e a Competitividade da Empresa*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Portugal.
- Cogan, S. (2006). Custeio ABC e outras sistemáticas de custeio: uma proposta de aperfeiçoamento. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 1(1), 19-27.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2018). *Quantos somos*. Recuperado em 31 de agosto de 2018, de <<http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>>
- Coronetti, J., Beuren, I. M., & Sousa, M. A. B. (2012). Os métodos de custeio utilizados nas maiores indústrias de Santa Catarina. *Gestão.org.*, 10(2), 324-343.
- Cunha, L. C., Borgert, A., & Ferrari, M. J. (2015). Gestão estratégica de custos nos cursos de graduação em ciências contábeis das instituições de ensino superior do Estado de Santa Catarina. *Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC*, 14(41), 61-73.
- Figueiredo, S., & Fabri, P. E. (2000). *Gestão de Empresas Contábeis*. São Paulo: Atlas.
- Instituto Brasileiro De Geografia e Estatística – IBGE. (2017). *Contas Nacionais Trimestrais*. Recuperado em 20 de maio de 2017, de <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/pib/defaultcnt.shtm>.

- Kaplan, R. & Anderson S. (2007). *Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits*, Boston: Harvard Business School Press.
- Leone, G. S. G. (2009). *Custos: planejamento, implantação e controle* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Machado, A. O., Borgert, A., & Lunkes, R. J. (2006). ABC e UEP – um ensaio em empresas de software. *Anais do XIII Congresso Brasileiro De Custos*. Belo Horizonte, MG.
- Maher, M. (2001). *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas.
- Martins, E. (1998). *Contabilidade de custos*. (6a ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, E. (2003). *Contabilidade de custos*. (9a ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, E. (2010). *Contabilidade de custos*. (10a ed.). São Paulo: Atlas.
- Megliorini, E. (2012). *Custos: análise e gestão*. (3a ed.). São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Menezes, A. C. C., Silva, J. A. D., & Estrela, P. M. C. D. A. (2015). Critério de custeio: qual é o melhor para a sua empresa?. *Pensar Contábil*, 5(18).
- Nakagawa, M. (2001). *Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Atlas.
- Padoveze, C. L. (2004). *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil* (4a ed.). São Paulo: Atlas.
- Reis, J. A. F. D., Cruz, J. A. W., Rocha, D. T. D., & Souza, A. (2013). Custos: perspectivas e tendências da produção científica. *Pensar Contábil*, 14 (55).
- Santos, J. L., Schmidt, P., & Pinheiro, P. R. (2006). *Fundamentos de Gestão Estratégica de Custos*. São Paulo: Atlas S/A.
- Silva, C. (1999). Gestão Estratégica de Custos: O Custo Meta na Cadeia de Valor, *Revista FAE*, 2 (2), 17-26.
- Silva, M. Z. (2006). *Mensuração dos custos de procedimentos médicos em organizações hospitalares: sistematização de um método de custeio híbrido à luz do ABC e da UEP*. Dissertação de Mestrado em contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- Silva, M. Z., Borgert, A., & Schultz, C. A. (2009). Sistematização de um método de custeio híbrido para o custeamento de procedimentos médicos: uma aplicação conjunta das metodologias ABC e UEP. *Revista Ciência da Administração*, 11 (23), 217-244.
- Silva, Z. D., Ramalho, W., & Jordão, R. V. D. (2015). Desenvolvimento de um instrumento gerencial de custo para uma gestão estratégica em empresas de serviços contábeis: um estudo multicase. *Revista de Gestão e Projetos – GeP*, 6 (2).
- Souza, A. A., Souza, N. C., Raimundini, S. L., Silva, F. F., & Valverde, E. T. (2007). Modelagem do custeio baseado em atividades para farmácias hospitalares. *Anais do ENANPAD 31*. Rio de Janeiro, RJ.
- Souza, A., & Clemente, A. (1998). Contextos, paradigmas e sistema de custeio. *Anais do V Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos*. Fortaleza, CE.
- Tabosa, C. M., Júnior, A. F. S., Rodrigues, M. V., & Pinheiro, C. D. P. (2008). Modelo de um sistema híbrido de Gestão de custos integrando Custeio direto e custeio Baseado em atividades: um Estudo de caso em uma empresa do setor metalgráfico. *Anais do XXVIII Encontro Nacional De Engenharia De Produção*. Rio de Janeiro, RJ.

DADOS DOS AUTORES

Rodrigo Wamser

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC)

Endereço: Rua Amélia Maschio, 3700, Santa Rita

CEP: 89.162-412 - Rio do Sul/SC - Brasil

E-mail: rodrigo_dlg2@hotmail.com

Telefone: (47) 9 8863-3348

Marino Luiz Eyerkauffer

Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Professor de Ciências Contábeis na Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC)

Endereço: Rua José Bonifácio, 263, Bela Vista

CEP: 89.140-000 - Ibirama/SC – Brasil

E-mail: marino.luiz@udesc.br

Telefone: (47) 9 9146-0659

Rodrigo Rengel

Mestrando em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Endereço: Rua Jornalista Tito Carvalho, 101, bloco C1, apto 202, Carvoeira

CEP: 88.040-480 - Florianópolis/SC - Brasil

E-mail: rengel.rodrigo@hotmail.com

Telefone: (47) 9 9995-0252

Contribuição dos Autores:

Contribuição	Rodrigo Wamser	Marino Eyerkauffer	Rodrigo Rengel
1. Concepção do assunto e tema da pesquisa	√	√	√
2. Definição do problema de pesquisa	√	√	√
3. Desenvolvimento das hipóteses e constructos da pesquisa (trabalhos teórico-empíricos)	√	√	
4. Desenvolvimento das proposições teóricas (trabalhos teóricos os ensaios teóricos)			
5. Desenvolvimento da plataforma teórica	√		√
6. Delineamento dos procedimentos metodológicos	√	√	√
7. Processo de coleta de dados	√		
8. Análises estatísticas	√	√	
9. Análises e interpretações dos dados coletados	√		√
10. Considerações finais ou conclusões da pesquisa	√		√
11. Revisão crítica do manuscrito		√	√
12. Redação do manuscrito	√		√