

## Sistema de Custeio Time Driven ABC: Aplicação, Vantagens e Desvantagens

Iliane Colpo (UFSM) [ilicolpo@gmail.com](mailto:ilicolpo@gmail.com)  
Andreas Dittmar Weise (UFSM) [mail@adweise.de](mailto:mail@adweise.de)

### Resumo:

A atividade empresarial torna-se cada vez mais desafiadora em função da acirrada concorrência entre as empresas obrigando os gestores a estabelecerem estratégias de melhor utilização e controle dos recursos disponíveis, na busca de produtos e ou serviços que o mercado absorva. A concepção que o mercado é quem dita às regras dos negócios foi estabelecida no século XXI. A mensuração dos custos na formação de um produto ou serviço é fundamental para identificar a destinação dos recursos aplicados, na busca constante da criação de valor para todos os envolvidos no processo produtivo. A forma de controle e distribuição dos custos indiretos é uma das preocupações latentes desde o final do século XX. Os professores Kaplan e Potter em meados de 1980 intensificam o estudo do modelo de distribuição de custos baseado em atividades, que a princípio corrigia as distorções dos métodos de custeio mais tradicionais, porém devido à complexidade para obtenção de dados neste método, acaba sendo descartado ou subutilizado pela maioria das empresas, ciente deste fato em 2004 os pesquisadores Kaplan e Anderson simplificam o método, criando o *Time Driven ABC*. O presente trabalho, estruturado como estudo de caso aplica o método em uma empresa da área de serviços, apresenta como vantagem do sistema a facilidade de aplicação, a flexibilidade para utilização em vários cenários, além de possibilitar o reconhecimento da capacidade produtiva da empresa.

**Palavras chave:** Método Time-Driven, Simplificação ABC, Formação Custos.

## Costing Time Driven ABC system Application, Advantages and Disadvantages

### Abstract

The business activity becomes increasingly challenging due to the fierce competition between companies forcing managers to establish strategies for better utilization and control of resources in the search for goods and services or the market to absorb. The idea is that the market who dictates the rules of the business was established in the XXI century. The measurement of costs in the formation of a product or service is critical to identify the destination of the funds invested in the constant pursuit of creating value for everyone involved in the production process. The form of control and distribution of indirect costs is one of the growing concerns since the late twentieth century. The Kaplan Potter and teachers in the mid 1980s intensify the study of the distribution of activity-based costs, that the principle of correcting the distortions over traditional methods of costing model, but due to the complexity to obtain data in this method ends up being discarded or underutilized by most companies, aware of this fact in 2004, Kaplan and Anderson researchers simplify the method, creating the Time Driven ABC. This work is structured as a case study implementing the method in a service area, has the advantage of ease of application system, the flexibility for use in multiple scenarios, and enable the recognition of the productive capacity of the company.

**Keywords:** Time-Driven Method, Simplification ABC, Training Costs.

## 1. Introdução

A globalização e competição entre as empresas fazem com que a tomada de decisão se torne um evento complexo, sendo inúmeras as variáveis que devem ser consideradas no processo decisório. Uma variável de grande valia é o custo e a escolha do melhor sistema para determiná-lo de forma “justa” e ao mesmo tempo manter a racionalidade dos controles mediante ao porte da empresa é o grande desafio nos tempos atuais.

Calcular e acompanhar o comportamento dos custos expõe Hoozée, Vermeire e Bruggeman (2009) deve ser um exercício constante, a fim de manter a competitividade, garantir a lucratividade, a vantagem à longo prazo e sobretudo garantir que os custos de seus produtos e serviços não superem os preços de mercado.

No início do século XX os processos industriais passaram por profundas mudanças o que fez com que os empresários percebessem que os sistemas de custeios tradicionais não conseguiam traduzir de forma fiel os custos aplicados aos produtos. Tse e Gong (2009) dizem que atualmente, sistemas de custeio tradicionais ainda funcionam bem em ambientes estáveis com os custos indiretos pequenos ou fixos e pouca variação em atividades, produtos ou serviços. Niveiros *et al.* (2013) evidenciam que o método ABC já era utilizado desde 1800 e início de 1900, porém foi na década de 80 que os professores Robert Kaplan e Potter desenvolveram e aprofundaram o estudo do ABC.

O sistema de custeio apresentado pelos professores trouxe consigo a resolução de problemas evidenciados nos sistemas tradicionais, pois na sua metodologia, mensura as atividades que consomem os recursos através dos direcionadores de custos e após distribuem os custos aos produtos, o que é chamado de “bi-rateio”, trazendo maior confiabilidade na alocação dos custos indiretos aos produtos.

Apesar de sua proposta de valor atraente, no entanto, o ABC não foi universalmente aceito. Em uma pesquisa anual da adoção de ferramentas de gestão, o ABC é classificado abaixo da média, com apenas 50 por cento de adoção. Algumas empresas não adotaram o ABC, ou abandonaram a ferramenta, por causa da resistência comportamental e organizacional que acompanha qualquer nova ideia. Mas grande parte da resistência à adoção e manutenção ABC era racional e justificado (KAPLAN; ANDERSON, 2007b).

O ABC se torna um método caro para ser construído em razão da base de dados necessária para aplicação do sistema e segundo os mesmos autores complexo de sustentar e difícil de modificar. As pessoas também questionavam a exatidão das atribuições de custos com base em estimativas subjetivas dos indivíduos das percentagens de seu tempo gasto em várias atividades. Além disso, as indústrias alteraram sua estratégia de negócios, de produção em massa para aquela que oferece aos clientes mais variedade, características e opções produção, mudou seu modo de fabricação.

Ciente deste problema em 2004 os pesquisadores Kaplan e Anderson sugerem uma nova metodologia para o ABC que chama *Time Driven ABC*. A presente pesquisa visa aplicar o *Time Driven ABC* em uma empresa do ramo de prestação de serviços, a fim de identificar dificuldades e ou vantagens na implantação do método.

## 2. Referencial Teórico

### 2.1 Contabilidade de Custos

Com o advento da revolução industrial no século XVIII, a contabilidade de custos até então primitiva, teve que se aprimorar para suprir as necessidades das recém-criadas indústrias que substituem o método manual pelo sistema de produção fabril. Viceconti e Neves (2013) destacam que a contabilidade deparou-se com o problema de adaptar os processos de

apuração do resultado em empresas comerciais para as empresas industriais, procedimento este muito mais complexo do que nas comerciais. Tornou-se mais difícil a tarefa de apuração dos custos, assim nasce um novo ramo dentro da contabilidade, Martins (2010) salienta que inicialmente a preocupação desta nova especialidade era a mensuração monetária dos estoques e do resultado, sendo que esta visão pendurou por um longo período.

Aragão (2012) informa que a I Revolução Industrial se deu no século XVIII com a mecanização, já a II Revolução Industrial com a invenção da montagem em série por Henry Ford na fabricação de veículos, e que atualmente vive-se na III revolução industrial, mas que pode ser chamada de revolução digital. A chamada revolução digital pode ser citada com um fator de crescimento das empresas, Martins (2010) argumenta que o distanciamento entre o administrador e seus ativos contribuiu para que a contabilidade de custos assumisse mais uma função, a de auxílio gerencial para a tomada de decisão.

Desta forma, os objetivos da contabilidade de custos vão ser determinados de acordo com as necessidades apresentadas nos diversos níveis gerenciais, de acordo com essas necessidades a contabilidade vai se adequar e se organizar em sistemas de acumulação de dados, critérios de avaliação e ainda da forma de apropriação dos custos a seus portadores (LEONE; LEONE, 2010). No que tange a forma de apropriação dos custos surgem os Sistemas de Acumulação de Custos que trataremos no próximo tópico.

## **2.2 Sistemas de Acumulação de Custos**

O sistema de acumulação dos custos se constitui em uma ferramenta para que a empresa possa alocar nos seus produtos ou serviços, da forma mais justa possível, todos os custos a eles relacionados. Leone e Leone (2010) citam cinco (5) sistemas de acumulação de custos utilizados com frequência pelas empresas, são eles: Sistema de Acumulação de Custo por Ordem de Produção; Sistema de Acumulação de Custos por Departamentos, Setores ou Fases Produtivas; Sistema de Custos pela Responsabilidade; Sistema de Custos Previsionais; e Sistema de Custos Estimados.

Os sistemas de acumulação dos custos, de acordo com Leone e Leone (2010), podem utilizar critérios para o custeio, entre eles citam-se: o Critério por Absorção, Critério de Custo Direto (ou variável) e Critério de Custos ABC ou Custeio Baseado em Atividades. Os critérios de custeio preocupam-se na forma de rateio dos custos indiretos.

## **2.3 Critérios Custeio**

Os métodos ou critérios de custeio são utilizados para determinar a forma de acumulação do custo de cada produto, mercadoria ou serviço. Para Padoveze, (2000, p. 248) “Custeamento do produto é o processo de identificar o custo unitário de um produto ou serviço ou de todos os produtos e serviços de uma empresa, partindo do total dos custos diretos e indiretos”. Citam-se alguns critérios para determinação da forma de custeio: custeio por absorção, custeio direto ou variável e custeio baseado em atividades.

a) Critério Custeio por Absorção: O critério de custeio por absorção apropria aos produtos tanto os custos e despesas diretas, sejam elas fixas ou variáveis como os custos e despesas indiretas (fixos ou variáveis), incididos na área fabril da empresa. Conforme Padoveze (2000), o custeio por Absorção incorpora os custos fixos e indiretos industriais (Mão-de-obra Direta, Despesas Gerais e Depreciações) aos produtos, traduzindo esses gastos em custo unitário por meio de procedimentos de rateio das despesas e alocação aos diversos produtos e serviços. Considera-se que para a finalidade gerencial, onde é importante apurar a contribuição final de cada produto, evidenciando seus custos fixos e variáveis, diretos ou indiretos, mesmo tendo em vista as desvantagens dessa agregação o critério de custeio por absorção pode ser muito útil para observação do comportamento custo, volume e lucratividade.

b) Critério Variável ou Direto: Neste critério são agrupados aos produtos apenas os custos variáveis, considerando os custos fixos como despesas do período. Essa forma de apropriação foi considerada conforme Martins (2010) na tentativa de resolução de três grandes problemas evidenciados no custeio por absorção.

Primeiro pela própria natureza os custos fixos existem independentes da produção, segundo por serem custos comuns a vários produtos, tendo que serem rateados através de algum critério estabelecido e terceiro por estar diretamente ligado ao volume de produção, ou seja, no aumento de produção seu valor unitário diminui, assim como, o inverso também ocorre, na diminuição da produção seu valor aumenta. Além de citar que esses valores geralmente são repetitivos a cada período.

c) Critério Custeio Baseado em Atividades: A aplicação do sistema ABC ou custeio baseado em atividades foi impulsionado na década de 80 e por corrigir deficiências graves nos sistemas tradicionais de padrão de custo, que utilizavam apenas três categorias de custos: Trabalho, materiais e despesas gerais. (KAPLAN; ANDERSON, 2007b). Com o crescimento das indústrias em função da automação e novas tecnologias percebe-se o aumento do percentual dos custos indiretos em relação aos custos totais de produção, logo, a forma de mensurá-los e aloca-los nos produtos de modo mais “justo” torna-se a preocupação dos gestores, o ABC surge então para suprir esta necessidade.

O Custeio baseado em atividades aparentemente resolveu a destinação incorreta da sobrecarga dos sistemas de custo, traçando os custos indiretos e os de apoio primeiro às atividades desenvolvidas por recursos compartilhados da organização, e, em seguida, atribuiu a atividade custo até encomendas, produtos e clientes com base na quantidade de cada atividade organizacional consumido (KAPLAN; ANDERSON, 2007b).

O ABC preocupa-se em mensurar os custos para os departamentos ou unidade de negócios, e através de direcionadores associa os custos aos produtos. Junior, Rodrigues e Luna (2006, p. 3) descrevem “o ABC adota um processo de alocação de custos em dois estágios. O primeiro com a finalidade de determinar os custos das atividades realizadas na organização, o segundo aloca os custos das atividades aos produtos que consomem tais atividades”. É considerado por Bertó e Beulke (2005) como um sistema mais eficiente, por ser voltado à gestão dos custos dos produtos, torna-se um diferencial para as empresas, busca-se maior competitividade e valor aos produtos. Faria e Costa (2005) afirmam que o método apresenta como vantagem ser abrangente e proporcionar uma visibilidade dos custos de cada produto proporcionando aos gestores a possibilidade de medidas corretivas para melhorar os serviços a fim de reduzir custos dentro do seu processo.

Apesar de solucionar os principais problemas dos sistemas de custeio tradicionais, vários autores relatam desvantagens do sistema, não reconhecendo o ABC como uma solução adequada. (DALCI; TANIS; KOSAN, 2010; DEMEERE; STOUTHUYSEN; ROODHOOFT; 2009; KAPLAN; ANDERSON, 2007a; TSE; GONG, 2009).

Em resumo, os autores concordam que a implementação de ABC convencional encontrou os seguintes problemas:

- O processo de entrevistas e levantamento foi demorado e caro.
- Os dados para o modelo ABC eram subjetivos e difíceis de validar.
- Os dados são caros para armazenar, processar e relatar.
- A maioria dos modelos ABC é local e não fornece uma visão integrada das oportunidades de rentabilidade em toda a empresa.

- O modelo ABC não poderia ser facilmente atualizado para acomodar novas circunstâncias.
- O modelo era teoricamente incorreto quando ele ignorou o potencial de capacidade não utilizada.

Na tentativa de resolução destes problemas os pesquisadores Kaplan e Anderson desenvolveram um novo modelo chamado de Time Drive ABC.

#### 2.4 Time Driven ABC

O sistema *Time Driven ABC*, foi divulgado pelos professores Kaplan e Anderson em 2004, como forma de solucionar os problemas do ABC convencional, sendo uma simplificação do mesmo. Apesar do fato de que o primeiro termo *Time Driven ABC* surgiu em 2004 a ideia realmente se originou em 1997 (KAPLAN; ANDERSON, 2007b). Kaplan propôs um sistema de custo total construído com base em dois parâmetros:

- 1) a taxa de custo para a capacidade de fornecimento e;
- 2) a capacidade utilizada por cada transação

A principal diferença entre o sistema ABC e o *Time Driven ABC* é que este não reconhece as atividades na primeira etapa, com isso os custos não são apropriados para as atividades na primeira etapa. O início do método é estimar o custo de capacidade de fornecimento (DEMEERE; STOUTHUYSEN; ROODHOOFT, 2009). Hoozée e Bruggeman (2010) estabelecem que o *Time Driven ABC* estima o uso de recursos por meio de equações de tempo para determinar o tempo necessário para realizar cada atividade.

O primeiro parâmetro é calculado dividindo-se o custo total do departamento ou setor produtivo pela capacidade de trabalho ou produção do ambiente. Custo total é definido como o custo de todos os recursos fornecidos a este departamento ou processo (recursos como pessoal, supervisão, equipamentos, tecnologia e infraestrutura). E capacidade de trabalho é definida como a quantidade de tempo que os funcionários trabalham sem tempo ocioso (KAPLAN; ANDERSON, 2007a).

Para obtenção deste valor são citadas duas formas: 1) a porcentagem da capacidade teórica: supondo que a capacidade prática é cerca de 80% para as pessoas (por causa de quebras, de chegada e partida, treinamento e reuniões), e 85% para máquinas (por causa de manutenção e reparo) da capacidade total teórica; e 2) calcular os valores reais ajustados para a empresa. O segundo número pode ser obtido por meio de entrevistas ou pela observação direta dos empregados na realização do trabalho. Autores argumentam que a precisão não é crítica, que uma precisão aproximada é suficiente (KAPLAN; ANDERSON, 2007b).

O *Time Driven ABC* utiliza uma equação do tempo dispendido nas atividades para direcionar o custo das atividades aos bens e produtos. Ele determina que a duração de uma atividade não é constante e pode ser mensurada pelo tempo consumido na sua realização. Ele é representado como segue (KAPLAN; ANDERSON, 2007b):

$$T = \beta_0 + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \beta_3 x_3 + \dots + \beta_i X_i + \dots + \beta_k X_k$$

Onde: T = o tempo necessário para realizar uma tarefa

$\beta_0$  = o tempo básico para realizar uma atividade

$\beta_i$  = o tempo estimado para a atividade periódica



$X_i$  = a quantidade de atividades incrementais

$k$  = o número de motoristas e de tempo levado em conta

Siguenza-Guzman *et al.* (2013) informam que uma vez estimado o tempo para a atividade e o custo unitário de cada grupo de recursos são calculadas então o custo da atividade.

Custo individual da atividade:  $t_j, k \times c_i$

Onde:  $t_j, k$  = o tempo consumido para a atividade

$c_i$  = o custo do tempo unitário

Desta forma, a proposta do método de custeio *Time Driven ABC* é simplificar o processo de mensuração dos custos, mas sem perder a essência do controle, inclusive com a possibilidade de avaliar a ociosidade da produção.

No que se refere à aplicação do método foram encontrados poucos trabalhos com a utilização deste sistema no Brasil. Estudo apresentado por Guzman *e al.* (2013) encontrou 36 publicações sobre o tema no mundo entre 2004-2012, de acordo com os autores destacam-se estudos de caso no setor ditos como não profissionais: saúde (31%), bibliotecas (8%) e no setor profissional no âmbito da logística (31%), identifica ainda que 25% dos trabalhos foram realizados na Bélgica. Destes estudos vários apresentam sucesso na aplicação do método.

### 3. Metodologia

A metodologia aplicada é classificada como pesquisa exploratória e utiliza-se o método de estudo de caso. Gil (2010) orienta que a pesquisa exploratória proporciona maior familiaridade do autor com o problema, torna-o mais explícito e assim é possível lançar hipóteses. Já o método de estudo de caso, complementa Gil (2010, p. 37) “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”.

O presente trabalho foi realizado com os dados da empresa aqui chamada de Conta Certa, com base no balanço contábil do exercício 2013, utilizando média/ mês para fins do cálculo. A empresa atua no ramo contábil em Santa Maria – RS. Possui atualmente quatorze clientes atuantes em diversas áreas, com peculiaridades típicas de cada ramo de negócios, onde a prestação de serviços ofertada esta diretamente ligada às características próprias de cada empresa. Inicialmente as principais áreas da empresa foram divididas em departamentos e após elencadas as atividades de cada departamento.

A remuneração dos funcionários foi classificada como custo direto apropriando-se diretamente no departamento correspondente, já os custos indiretos que não estavam segregados por departamentos foram rateados entre os departamentos de forma igual. Cabe ressaltar que será considerado o Departamento Administrativo como um departamento produtivo em função da característica da atividade contábil, onde os empresários contábeis, na grande maioria, são os responsáveis pelo atendimento ao cliente já que detém o conhecimento contábil contratado pelos empresários (clientes).

### 4. Resultados

#### 4.1 Estudo de Caso

Para fins de estudo e aplicação do sistema *Time Driven ABC* será utilizado uma empresa na área de prestação de serviços contábeis, denominada Conta Certa. As atividades são apresentadas no Quadro 1. O departamento Administrativo pode ser considerado um departamento produtivo no ramo contábil em função das atividades que este desenvolve junto aos clientes.

Departamentos	Segregação Atividades	Custo Total	Capacidade prática p/func.	Número Func.	Parâmetro 1
Registro Contábil	Registrar os documentos mensais da empresa, conciliação de contas bancárias, fornecedores, clientes. Enviar declarações ao fisco. Apresentar relatórios à administração da empresa.	R\$ 3.350,00	140,8	3	R\$ 7,93
Registro Fiscal	Registrar e calcular o montante de impostos mensais da empresa. Enviar declarações ao fisco. Apresentar relatórios à administração da empresa.	R\$ 4.600,00	140,8	4	R\$ 8,17
Folha Pagamento	Registro da admissão de funcionários. Cálculo da Folha mensal da empresa e dos encargos. Envio de declarações ao Fisco. Apresentar relatórios à administração da empresa.	R\$ 2.200,00	140,8	2	R\$ 7,81
Administração	Gerenciar as atividades, realizar a cobrança, efetuar pagamentos administrativos. Analisar relatórios dos clientes, apresentar os dados juntamente com o funcionário responsável à administração das empresas clientes.	R\$ 3.100,00	140,8	2	R\$ 11,01

Fonte: Construído pelos autores com informações Conta Certa

Quadro 1: Parâmetro 1 de cada departamento

A coluna segregação das atividades apresenta as funções de cada departamento. Na coluna Custo Total é apresentada o total dos recursos empregados no departamento: remuneração mais encargos dos funcionários como custo direto de cada departamento e os valores dos custos indiretos (aluguel, telefone, material de escritório) serão divididos de forma igual aos quatro departamentos.

A coluna capacidade pratica apresenta a soma das horas produtivas de cada departamento. O cálculo foi realizado considerando 4 semanas de produção, com carga horária de 44 horas semanais multiplicadas pelo número de funcionários atuantes em cada departamento e ainda aplicou-se o índice sugerido pelo modelo *Time Driven ABC* de 80% das horas totais, descontando-se assim, as horas ociosas consideradas pelo sistema.

Na coluna Parâmetro 1 é definida a primeira base do método *Time Driven ABC*, dividindo-se o custo total pela capacidade prática total.

$$\text{Parâmetro 1} = \text{Custo Total} / (\text{Capacidade Prática} * \text{Número Funcionários})$$

Com base em entrevista aos funcionários foi estimado o tempo necessário para a realização das atividades para cada cliente por departamento. O presente estudo focou em determinar o custo por departamento, mas pelo modelo podem-se encontrar os custos de cada atividade, no caso específico, decidiu-se pela aplicação de forma departamental em função da diversidade de tarefas inerentes as atividades executadas pelo setor contábil.

Atividades extras podem ocorrer, assim como o tempo de cada função não pode ser padronizado em função de variáveis como a experiência do funcionário na função, ou a mudança no padrão do negócio do cliente, ou ainda mudanças na legislação contábil, de ordem tributária por exemplo. Neste aspecto a flexibilidade do método já pode ser percebida. Na tabela 1 são demonstrados os custos por cliente nos departamentos de Registro Contábil e no Departamento Fiscal. O tempo estimado para cumprir as tarefas em cada departamento

multiplicado pelo parâmetro 1, assim se resolve o segundo parâmetro do método e evidencia-se o custo de por cliente e por departamento.

Clientes	Dpto Registro Contábil			Dpto Registro Fiscal		
	Tempo/h	Parâmetro 1	Total	Tempo/h	Parâmetro 1	Total
1	24	R\$ 7,93	R\$ 190,34	29	R\$ 8,17	R\$ 236,86
2	30	R\$ 7,93	R\$ 237,93	30	R\$ 8,17	R\$ 245,03
3	28	R\$ 7,93	R\$ 222,06	50	R\$ 8,17	R\$ 408,38
4	37	R\$ 7,93	R\$ 293,44	30	R\$ 8,17	R\$ 245,03
5	33	R\$ 7,93	R\$ 261,72	36	R\$ 8,17	R\$ 294,03
6	26	R\$ 7,93	R\$ 206,20	25	R\$ 8,17	R\$ 204,19
7	20	R\$ 7,93	R\$ 158,62	40	R\$ 8,17	R\$ 326,70
8	24	R\$ 7,93	R\$ 190,34	23	R\$ 8,17	R\$ 187,86
9	22	R\$ 7,93	R\$ 174,48	27	R\$ 8,17	R\$ 220,53
10	19	R\$ 7,93	R\$ 150,69	45	R\$ 8,17	R\$ 367,54
11	36	R\$ 7,93	R\$ 285,51	35	R\$ 8,17	R\$ 285,87
12	35	R\$ 7,93	R\$ 277,58	28	R\$ 8,17	R\$ 228,69
13	32	R\$ 7,93	R\$ 253,79	39	R\$ 8,17	R\$ 318,54
14	36	R\$ 7,93	R\$ 285,51	32	R\$ 8,17	R\$ 261,36

Fonte: Construídos pelo autores

Tabela 1 – Custos por Cliente Departamento Registro Contábil e Departamento Fiscal

De forma idêntica é construída a Tabela 2, que evidencia os custos dos departamentos de Folha de Pagamento e Administrativo.

Clientes	Dpto Folha			Dpto Adm		
	Tempo/h	Parâmetro 1	Total	Tempo/h	Parâmetro 1	Total
1	30	R\$ 7,81	R\$ 234,38	5	R\$ 11,01	R\$ 55,04
2	20	R\$ 7,81	R\$ 156,25	5	R\$ 11,01	R\$ 55,04
3	20	R\$ 7,81	R\$ 156,25	5	R\$ 11,01	R\$ 55,04
4	18	R\$ 7,81	R\$ 140,63	5	R\$ 11,01	R\$ 55,04
5	10	R\$ 7,81	R\$ 78,13	5	R\$ 11,01	R\$ 55,04
6	15	R\$ 7,81	R\$ 117,19	5	R\$ 11,01	R\$ 55,04
7	16	R\$ 7,81	R\$ 125,00	5	R\$ 11,01	R\$ 55,04
8	12	R\$ 7,81	R\$ 93,75	5	R\$ 11,01	R\$ 55,04
9	16	R\$ 7,81	R\$ 125,00	5	R\$ 11,01	R\$ 55,04
10	15	R\$ 7,81	R\$ 117,19	5	R\$ 11,01	R\$ 55,04
11	16	R\$ 7,81	R\$ 125,00	5	R\$ 11,01	R\$ 55,04
12	18	R\$ 7,81	R\$ 140,63	5	R\$ 11,01	R\$ 55,04
13	15	R\$ 7,81	R\$ 117,19	5	R\$ 11,01	R\$ 55,04
14	16	R\$ 7,81	R\$ 125,00	5	R\$ 11,01	R\$ 55,04

Fonte: Construídos pelos autores

Tabela 2: Custos por Cliente Departamento Folha e Administrativo

O tempo apresentado pelo departamento administrativo refere-se apenas a atividade de reunião com os clientes. Neste aspecto a empresa tem por política uma reunião mensal com cada empresário e em função disto foi estipulada a carga horária igual para todos os clientes.



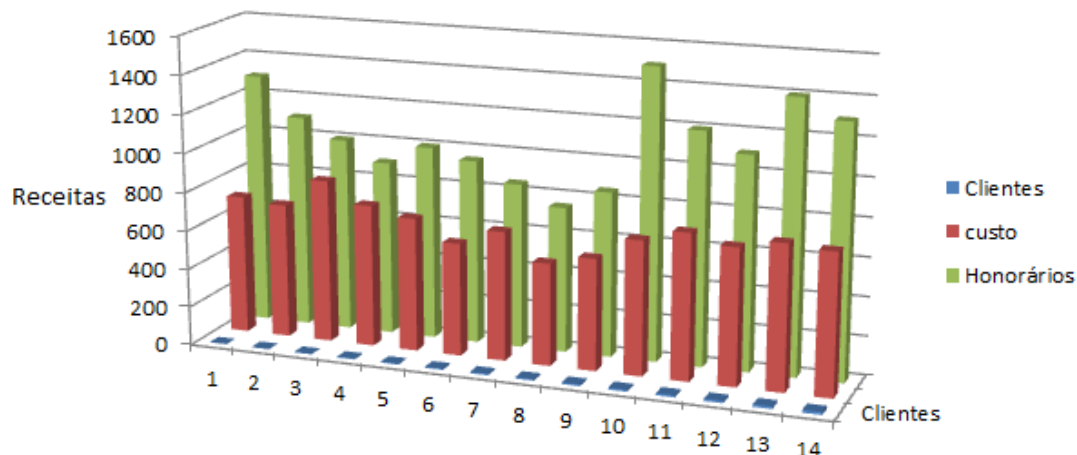
Percebe-se que neste caso estudado, haverá tempo ocioso relevante no departamento, que é explicado em função das outras atividades desenvolvidas que não são produtivas no ponto de vista do cliente. Conforme demonstra a Tabela 3, considerados os dados iniciais do trabalho, com a redução de horas produtivas em 20%, é possível determinar a ociosidade de cada departamento. Assim é necessário verificar se o tempo estimado esta em desacordo ou realmente ocorre à ociosidade em função da empresa não estar atuando na sua capacidade máxima.

Variáveis	Dpto Registro	Dpto Fiscal	Dpto Folha	Dpto Adm
Total Funcionários	3	4	2	2
horas mês 80%	422,4	563,2	281,6	281,6
tempo estimado clientes	402	469	237	70
Ociosidade Corrente	20,4	94,2	44,6	211,6
% Ocioso	4,83	16,73	15,84	75,14

Fonte: Construídos pelos autores

Tabela 3. Cálculo da Ociosidade por Departamento

No departamento Administrativo a alta ociosidade justifica-se pelas atividades administrativas propriamente ditas, da empresa contábil, que neste caso são realizadas pelos dois sócios que participam do processo produtivo. Excluindo-se o departamento administrativo, pelas razões já expostas, o índice de ociosidade corrente da empresa gira em torno de 37,4%. Índice parecido pelo encontrado no artigo de Dalmácio, Rezende e Aguiar (2007) que apresentou em seu estudo de caso no ramo hospitalar uma ociosidade de 38%. Já Schimidt, Santos e Leal (2009) apresentaram estudo de caso de uma empresa do ramo de alimentos chegando ao índice de ociosidade de 7,1%. O índice de ociosidade corrente é aquele que já considera uma produtividade de 80% em relação ao tempo real, previsto pelo sistema. Na Figura 1 visualizam-se as receitas por cliente e seu custo calculado pelo método *Time Driven ABC*.



Fonte: Construído pelos autores

Figura1: Comparativo receitas x custos empresa Conta Certa

Percebe-se pela figura que alguns clientes tem seus honorários elevados se comparados aos custos atribuídos pelo método, no entanto apenas a variável “gasto” esta sendo analisada neste momento, é necessário verificar quais outras variáveis podem estar interferindo nesta relação de preço e custo. No caso do escritório de contabilidade uma das variáveis que deve ser

analisada é o grau de responsabilidade atribuída às informações contábeis prestadas, mensurada pelo faturamento total do cliente e não pelo tempo de registro ou apuração de impostos e contribuições. O contrário também pode ocorrer em função da rede de relacionamento, o preço do serviço pode ser reduzido se o cliente traz ao escritório o status que carrega consigo.

### Conclusão

Este trabalho aplicou o método *Time Driven ABC* a uma empresa de serviços contábeis dividindo a mesma em quatro departamentos, em seguida foram coletados os dados dos gastos de cada departamento e identificado o tempo de produção referencial. Neste momento pode ser citada como uma vantagem o método indicar uma taxa de ociosidade, que considera normal, pois considerar 100% do tempo como produtivo seria um erro. Desta forma é possível se chegar ao 1º parâmetro estabelecido pelo sistema.

O segundo passo refere-se à separação das atividades realizadas e a estimativa de tempo para cada uma delas, multiplicando-se pelo parâmetro 1 consegue-se o custo de cada cliente, a metodologia utilizada para o processo é simples e de fácil compreensão. Outra vantagem é a flexibilidade do método podendo criar, ampliar ou reduzir as atividades por cliente sem prejuízo dos resultados, possibilitando a adequação conforme a necessidade da empresa.

No caso estudado os valores dos honorários dos clientes somam o montante de R\$ 15.200,00, deste valor pela aplicação do método de custeio *Time Driven ABC*, R\$ 9.640,98 são consumidos na produção e R\$ 3.609,02 representam o valor não distribuído aos clientes, entre eles R\$ 2.329,72 pertencem ao Departamento Administrativo em função do tempo gasto com atividades de gestão da própria empresa. Estes valores referentes à ociosidade serão apresentados diretamente na demonstração do resultado.

A desvantagem é típica das mudanças de mercado, sendo que não é possível tomar decisões baseado apenas nos gastos consumidos, e no setor contábil podem ser citados aspectos da própria responsabilidade nas informações prestadas ao fisco, que estão diretamente ligados ao faturamento ou lucro da empresa sem relação com o tempo de produção da informação. Outro aspecto é o próprio conhecimento, a complexa mensuração de quanto cria valor para o cliente.

Considera-se que o método é eficiente no seu propósito e pode trazer vantagem competitiva para a empresa, especialmente quando apresenta a capacidade produtiva da empresa e identifica a destinação dos recursos de modo prático e flexível. Nesta ferramenta a empresa não necessita se ajustar ao método e sim o método se ajusta a empresa.

### Referências

ARAGÃO, M. *A Nova Revolução Industrial*. *Jornal Brasil Econômico*. 2012. Acesso em 10/05/2014. Disponível em: <http://www.imil.org.br/artigos/a-nova-revoluo-industrial>.

BERTÓ, D. J.; BEULKE, R. *Gestão de Custos*. São Paulo: Saraiva. 2005

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

DALMÁCIO, F. Z.; REZENDE, A. J.; AGUIAR, A. B. *Uma aplicação do Time-Driven ABC Model no Setor de Serviço Hospitalar: a nova abordagem do ABC proposta por Kaplan e Anderson*. *Revista Contabilidade Vista e Revista*, Minas Gerais, v.18, n. 2, p. 11-34, abr-jun. 2007.

DEMEERE, N.; STOUTHUYSEN, K.; ROODHOOFT, F. *Time-driven activity-based costingin an outpatient clinic environment: Development, relevance and managerial impact*. *Jounal Health Policy*, Alemanha, v. 92, p. 296–304. 2009.

FARIA, A. C.; COSTA, M. F. G. *Gestão de Custos Logísticos*. São Paulo: Atlas, 2005.

**GIL, A. C.** *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

**GUZMAN, L. S.; ABBELE, A. V. den, VANDEWALLE, J.; VERHAAREN, H.; CATTRYSSSE, D.** Recent Evolutions in Costing Systems: A Literature Review of Time Driven Activity Basead Costing. Review of Business and Economic Literature, Bélgica, v. 58, 01, 2013.

**HOOZÉE, S.; BRUGGEMAN, W.** *Identifying Operational Improvements During the Design Process of a Time-driven ABC System: The role of collective worker participation and leadership style*. Management Accounting Research, Reino Unido v. 21(3), p.185–198. 2010.

**HOOZÉE, S.; VERMEIRE, L.; BRUGGEMAN, W.** *A Risk Analysis Approach for Time Equation-based Costing*. Faculty of Economics and Business Administration, Bélgica, n. 556, p. 47, 2009.

**JUNIOR, F. M. S.; RODRIGUES, M. V.; LUNA, M. M.** *Aplicação da metodologia de custeio baseado em atividades na distribuição física de bebidas*. XXVI ENEGEP. 2006. Disponível em: <[http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2006\\_TR510343\\_7622.pdf](http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2006_TR510343_7622.pdf)>.

**LEONE, G. S. G.; LEONE, R. J. G.** *Curso de Contabilidade de Custos*. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 2010.

**KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S.R.** *The Innovation of Time-Driven Activity-based Costing*. Journal of cost management, USA. v.21(2), p. 5–15. 2007a.

**KAPLAN, R.S.; ANDERSON, S.R.** *Time-Driven Acitivity-Based Costing: a simpler and more powerful path to higher profits*. USA: Harvard Bunisess School Press, 2007b

**MARTINS, E.** *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas. 2010

**NIVEIROS, S. I.; RECH, I. J.; QUEIROS, P. F.; OLIVEIRA, J. R.** *Utilização do Custeio Baseado em Atividades (ABC) para o plantio de soja em uma propriedade localizada na região de Rondonópolis/MT*. Revista Custos e Agronegócio On line, Pernambuco, v. 09, n. 01, Jan.-Mar. 2013.

**PADOVESE, C. L.** *Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas, 2000.

**SCHIMIDT, P.; SANTOS, J. L.; LEAL, R.** *Time-Driven Activity Based Costing (TDABC): Uma Ferramenta Evolutiva na Gestão de Atividades* - Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, Valencia, dez, 2009.

**TSE, M.S.C.; GONG, M.Z.** *Recognition of idle resources in time-driven activity based costing and resource consumption accounting models*, Journal of Applied Management Accounting Research, Reino Unido, n.7(2), p. 41–54. 2009.

**VICECONTI, P.; NEVES, S.** *Contabilidade de Custos: Um Enfoque Direto e Objetivo*. 11 edição. São Paulo: Saraiva, 2013.