

GERENCIAMENTO DE CUSTOS EM PEQUENAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO UTILIZANDO O ACTIVITY BASED COSTING (ABC)¹

NARA MEDIANEIRA STEFANO, Mestre*
Doutoranda, Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Brasil.
stefano.nara@gmail.com

Fecha de recepción: 02-07-2010

Fecha de corrección: 15-04-2011

Fecha de aceptación: 03-10-2011

RESUMO

Esse estudo teve como objetivo principal propor uma sistemática de gerenciamento de custos fundamentada em custos *Activity-Based Costing* (ABC) para as pequenas empresas prestadoras de serviços para melhor gerenciar seus custos. Definida uma sistemática, aplicou-se, parcialmente, em uma organização que tem como foco prestar assistência e consultoria em informática, para a atividade “entrega do produto (implantação de sistema).” Para melhor elaborar os direcionadores de custos (*cost drivers*) e calcular o custo do serviço, houve a necessidade de esse conhecer e presenciar os processos, atividades e os recursos envolvidos. Portanto, a proposta baseada no método ABC é aplicável em pequenas empresas prestadoras de serviços pelo fato de originar uma investigação de custos mais precisa e, com isso, proporcionar informações para a tomada de decisões.

PALAVRAS-CHAVE

Serviços, pequenas empresas, custeio ABC.

Classificação JEL: M41

1 Este artigo é o produto da dissertação de mestrado (Sistemática de gerenciamento de custos fundamentada no método ABC para pequenas organizações de serviços) defendida em 2009, na Universidade Federal de Santa Maria (UFSM/RS/Brasil) com o apoio de bolsa de estudos concedido pela Capes (Coordenação de Aperfeiçoamento de Nível Superior) – Brasil.

* Endereço para contato: Rua Professor Aníbal Nunes Pires, 436, - Bairro José Mendes, Florianópolis - SC, 88045-030, Brasil.

ABSTRACT

Cost management in small service providers using activity-based costing (ABC)

The purpose of this study is to present a proposal for managing costs and improving cost management based on activity-based costing (ABC) for small service providers. A systematic approach was partially applied to an organization that primarily engages in providing information technology assistance and consulting services in connection with the activity of “delivering a product (system deployment).” To prepare better cost drivers and calculate the cost of service, there was a need to determine this and observe the processes, activities, and resources involved. The conclusions show that the proposal based on the ABC method is applicable to small service providers because it leads to a more accurate investigation of costs and, therefore, provides information for making decisions.

KEYWORDS

Services, small companies, ABC costing.

RESUMEN

Manejo de costos en pequeñas empresas prestadoras de servicios mediante el método de costeo por actividad (ABC, por sus iniciales en inglés)

El presente estudio tiene como objetivo presentar una propuesta para manejar y mejorar la gestión de costos con base en el costeo por actividad (ABC) en pequeñas empresas prestadoras de servicios. Se aplicó parcialmente un enfoque sistemático a una organización que presta servicios de asistencia y asesoría en informática para la actividad de “entrega de producto” (implementación de sistemas). Con el fin de mejorar los direccionadores de costos y calcular el costo del servicio, era necesario conocer dicho costo y observar los procesos, las actividades y los recursos involucrados. Las conclusiones demuestran que la propuesta basada en el método ABC se puede aplicar a pequeñas empresas prestadoras de servicios, pues conduce a una investigación más exacta de los costos y, por consiguiente, suministra información para tomar decisiones.

PALABRAS CLAVE

Servicios, pequeñas empresas, costeo ABC.

INTRODUÇÃO

Em um mercado cada vez mais competitivo, a concorrência passa a ter escala mundial, beneficiando a oferta de bens e serviços de alta qualidade e de baixos custos. E as informações a respeito dos custos passassem a ser a cada vez mais relevantes para apoiar e fundamentar o processo de tomada de decisões. A estratégia de baixo custo (Muñoz e Muñoz, 2005) supõe que o preço é o principal meio de competir entre empresas, e que este depende, em última instância, da administração eficiente dos custos.

A necessidade de registrar as informações sobre as transações comerciais tem existido sempre que as pessoas se utilizam do sistema de trocas. Historiadores confirmam informes contábeis organizados há milhares de anos, encontrando registros, que remontam às antigas civilizações, gravados em blocos de pedra.

O processo de se obter os custos no período da Revolução Industrial (Cuevas, Chávez, Castillo, Caicedo e Solarte, 2004; Nakagawa, 2002) era todo fundamentado nos custos diretos. Girava em torno de mão-de-obra e matéria-prima, os custos indiretos não eram levados em consideração. Esta forma de se custear satisfazia as necessidades gerenciais por tratar-se de um só produto na linha de produção. O progresso tecnológico e a abertura do mercado fizeram com que novos elementos fossem incorporados aos custos, afetando a sua apuração e tornando-a mais complexa. Na atualidade os sistemas de custos tradicionais não são tão eficazes para os gerentes tomarem suas decisões, pois proporcionam informações estáticas, as quais servem para análises

financeiras do que a decisões estratégicas da organização.

As empresas enfrentam constante pressão para reduzir custos (Demee-re, Stouthuysen e Roodhooft, 2009; Kaszubski e Ebben, 2004; Rodríguez-Maeso, 2010; Tsai e Lai, 2007) e manter altos níveis de rendimento. A utilização dos métodos de custos (Baird, Harrison e Reeve, 2004; Duchac, 2008; Scramin, Batalha e Farias de Jesus, 2002; Stefano, 2009) orienta as decisões aos gestores, e é de fundamental importância para a sua sobrevivência das organizações. Várias são metodologias de apuração de custos, sendo mais adotadas aquelas que consideram o custeio por: absorção, variável e o por atividades. O custeio por atividades também é conhecido como Custeio Baseado em Atividades - *Activity Based Costing* (ABC). Essa metodologia visa demonstrar que as operações de uma organização podem ser divididas e subdivididas em atividades, tais como recepção, requisição de materiais, faturamento e cobrança.

O método ABC tem sido utilizado como base para a tomada de decisões estratégicas e proporciona o benefício de melhorar o rendimento da organização por mais tempo (Bjornenak e Mitchell, 1999; Cagwin e Bouwman, 2002). Ademais, as informações oferecidas pelo método ABC, também, é amplamente utilizada para avaliar a melhora contínua e para supervisionar o rendimento dos processos. Em anos recentes, a literatura tem analisado o sucesso da adoção do método ABC e os fatores determinantes desse sucesso (Baird et al., 2004; Brown, Booth e Giacobbe, 2004; McGowan e Klammer, 1997; Shields, 1995). Uma

linha importante de investigação nesta área centra-se no impacto dos fatores de aplicação no sucesso da aplicação do ABC, isto é, as características dos procedimentos envolvidos na implementação do método.

O ABC reconhece que os custos indiretos e de apoio sejam direcionados primeiro à atividade e aos processos e depois a produtos, serviços e clientes. O método é tanto aplicável em organização de serviços assim como na indústria, de grande ou pequeno porte. Neste contexto, o objetivo deste trabalho é fazer uma proposta sistemática de gerenciamento dos custos em uma empresa prestadora de serviços de pequeno, sob a ótica do método ABC.

Justifica-se este estudo pelos seguintes motivos: grande parte das empresas de serviços não utiliza sistemas formais para o cálculo dos seus custos, acarretando em inexatidão dos mesmos e o custeio ABC é hoje reconhecidamente o sistema mais acurado para cálculo dos custos.

I. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

1.1. Activity-Based Costing (ABC)

O método ABC originou foi disseminado em trabalhos desenvolvidos pela *General Electric*, no começo da década de 1960, nos Estados Unidos da América (Hughes, 2005; Kellermanns e Islam, 2004). O ABC já era conhecido (Nakagawa, 2002) e usado por contadores em 1800 e início de 1900. Um dos fatores responsáveis (Martins, 2008) pelo interesse no ABC, é em função do avanço tecnológico e a crescente complexidade dos sistemas de produção O método ABC tem como característica fundamental procurar reduzir as distorções (Leone, 2000) provocadas pelo

rateio arbitrado dos custos indiretos conferidos nos sistemas tradicionais. Não há consenso em relação ao surgimento do método. Há duas escolas de pensamento: uma diz que a abordagem é nova e outra garante que o ABC é semelhante aos já existentes.

Vários trabalhos foram publicados acerca da aplicação do método ABC, como: Shields (1995); Gunasekaran, Marri e Yusuf (1999); Innes, Mitchell e Sinclair (2000); Corrêa (2002); Sánchez (2002); Caetano (2003); Cotton, Jackman e Brown (2003); Cuevas et al. (2004); Kallunki e Silvola (2008); Duh, Lin, Wang e Huang (2009), Cesarotti e Spada (2009), entre outros. O método ABC é composto de várias variáveis que devem ser claramente definidas para a aplicação do método. Na seqüência serão apresentados os conceitos a respeito desse método.

1.2. Atividades, direcionador de custos (*cost drivers*) e recursos

Uma atividade é o resultado (Martins, 2008) da combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros utilizados na produção de bens e serviços. O entendimento das atividades é de fundamental importância para o avanço do estudo do ABC. O direcionador de custo é a forma pela qual os custos são conferidos às atividades. Primeiramente, é necessário avaliar como as atividades consomem os recursos (*cost drivers* dos recursos e da primeira fase), tentando estabelecer uma relação entre ambos e, em seguida, como os produtos e ou serviços consomem as atividades. Os direcionadores de custos são à base do ABC, e procuram rastrear a origem do custo e estabelecer uma relação de causa/efeito.

Recursos ou insumos são gastos necessários, decorrentes de suas operações normais da organização (transformação de insumos em produtos), como no caso da depreciação, água, salários e energia elétrica. A quantidade de cada direcionador que está associada à atividade que se quer custear é denominada fator de consumo de recursos.

1.3. Lógica de funcionamento do ABC

O ABC deve ser utilizado por organizações que desejam entender seus processos e suas atividades, que buscam rever a cadeia de valores, com o objetivo de modificá-la, alterando e excluindo atividades que não agregam valor.

O ABC analisa a organização sob a ótica do processo, desconsiderando a hierarquia das funções bem como a divisão de tarefas. Isso acontece, segundo Ching (2001), porque os produtos e serviços são produzidos, comercializados e entregues aos clientes a partir de processos e não por funções estáticas e departamentalizadas.

O ABC, como ferramenta para identificação dos custos de produtos/serviços, processos e atividades, proporciona valores mais reais que as metodologias de custeio utilizadas pela contabilidade tradicional, também atua diminuindo os efeitos de arbitrariedade presente no rateio dos custos *overhead* (custos indiretos).

Hicks (1992) apresenta os seguintes passos para a implementação do método ABC: identificar e definir as atividades relevantes, organizar

as atividades por centro de custos, identificar os principais elementos de custo, determinar a relação entre atividades e custos, identificar os direcionadores de custos para atribuir estes às atividades e estas aos produtos, estabelecer o modelo de fluxo de custos, selecionar as ferramentas adequadas a execução e planejamento deste em tempo real permitindo simular diversas situações úteis para a tomada de decisões, coletar dados necessários para direcionar o modelo, por meio da avaliação de entrevistas, estimativas de especialistas, estabelecer o modelo e o fluxo e progresso das bases de custeio, uso de planilhas ou *softwares* de uso compreendido.

O processo de identificação das atividades e dos direcionadores deve ser feito cuidadosamente, para que o sistema seja eficiente. O entendimento das atividades é que dará condições para determinar os critérios de como serão alocados os custos. A finalidade do custeio ABC é apropriar, os custos às atividades executadas pela organização, de forma adequada aos produtos e ou serviços, conforme a necessidade que cada um faz das atividades.

1.4. Custos em pequenas empresas de serviço

As microempresas e pequenas empresas (PME's), cada vez mais ganham importância (Vargas, 2002), em sua contribuição para a economia do mundo. Normalmente, nas PME's, a ênfase está na produção e não na gestão, pois quando quem teve a ideia de produzir algo é quem também a implementa. Essa personalização do trabalho (Simon e Albrecht, 2004), em que uma pessoa ou um pequeno grupo de pessoas são os criadores, gestores e

implementadores, parece ser uma característica do nascimento da grande maioria das PME's, juntamente com a existência de um nicho do mercado em que os seus propulsores estimam não estar sendo atendido ou atendido de maneira insatisfatória.

No caso das pequenas empresas Resnik (1990) relata que grande parte destas tem tolerância muito pequena com relação a despesas inúteis ou improdutivas. Pode-se afirmar que o controle severo dos custos constitui um ponto crucial. Geralmente, o empresário da pequena organização não possui familiaridade, e também interesse, utilizam contadores para realizar a contabilidade. E assim, o empresário não acompanha o desenvolvimento do sistema. Motta (2000) salienta que isto representa um ponto negativo, sendo que se trata também de um instrumento administrativo e, no entanto deveria ser responsabilidade de ambos, principalmente do contador que não faz parte da esfera onde se processa a atividade industrial ou comercial.

De modo geral, os controles de custos em empresas de serviços têm alguns pontos em comum com aqueles praticados nas indústrias. Estas questões (Lins e Silva, 2005) são de ordem de produção, margem de contribuição e ponto de equilíbrio passível de aplicação em muitas empresas de serviços. Mesmo sabendo-se que os serviços (Gil, 2009) não são estocáveis (Atkinson, Banker, Kaplan e Young, 2008), os sistemas de contabilidade proporcionam uma série de relatórios financeiros com exigências de avaliar o estoque. Em muitos casos, há exigências de relatórios financeiros com estruturas próprias. Na verdade, esses relatórios não servem para o

gerenciamento da organização, que necessita manter outro sistema contábil em paralelo.

Em serviços, a principal forma de apuração de custos é a ordem de serviço. Ou seja, a ordem de produção tem sua aplicação mais voltada para fabricação de itens de determinadas especificações, na maioria dos casos exclusiva, como por exemplo, um vestido feito por encomenda. A ordem de serviço mantém as mesmas características da ordem de produção, no sentido da exclusividade parcial ou total da execução.

A maior parte dos custos das empresas de serviços (Lins e Silva, 2005) é dificilmente associada ao produto final ou algum cliente. Com uma análise detalhada (Grönroos, 2003, 2004) dos processos de serviço, pode-se entender o que é necessário e o que está travando o processo. O bom gerenciamento dos custos também está associado à produtividade nos serviços. O uso do ABC em serviços (Kaplan e Cooper, 2003) pode fornecer subsídios para o aperfeiçoamento da gestão da organização, por meio da análise de suas atividades. Também, a organização, poderá desenvolver oportunidades para rever suas operações e estratégias.

O conhecimento exato dos custos, seu perfeito controle e coerente medição são necessidades das organizações, seja de produto ou serviços, para que seus gerentes possam tomar decisões estratégicas e, logo, fazer melhor uso dos recursos organizacionais.

2. METODOLOGÍA

Analizamos diferentes fatores (Cooper, 1991; Estrin, Kantor e Albers, 1994; Sáez, 1995) dentre os aponta-

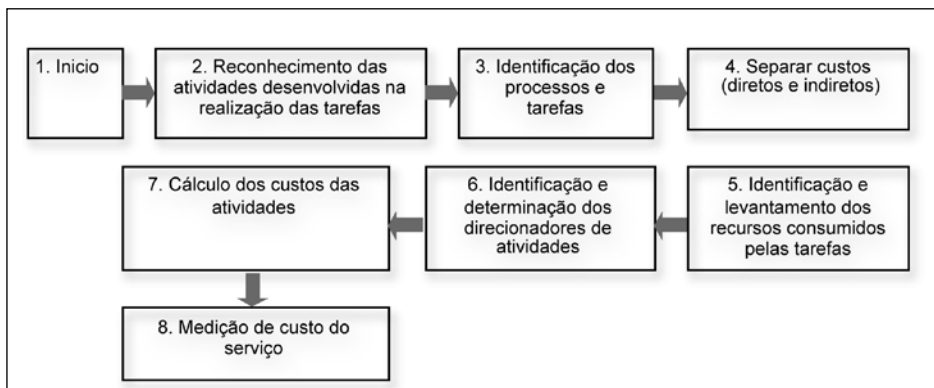
dos por diferentes autores que podem recomendar *a priori* a aplicação do ABC. O estudo caracteriza-se como um estudo de caso. O estudo de caso pode envolver o exame de registros existentes, a observação da ocorrência do fato, entrevistas estruturadas e não estruturadas. Quanto às técnicas de pesquisa, foram examinados os dados relevantes a identificação da organização, ramo de atividade, capital, número de funcionários e descrição de seus produtos e serviços, análise de balancetes e relatórios gerenciais, além de periódicos científicos, livros, teses e outros para a fundamentação teórica.

Os objetivos das entrevistas foram: identificar problemas gerais e específicos os quais podem estar comprometendo o bom desempenho das atividades da empresa, conhecer o funcionamento, suas dificuldades, problemas e como eles podem influenciar no gerenciamento dos custos, acompanhou-se a execução de cada atividade, com o objetivo de ver o produto final, neste caso a entrega do serviço. Na interpretação dos dados buscou-se analisar e interpretar com

o intuito de atingir o objetivo deste estudo: desenvolver uma proposta de gerenciamento de custos fundamentado no método ABC para as empresas de pequeno porte prestadoras de serviços. Apresenta-se uma proposta e sua aplicação (ver Gráfico 1), com a intenção de fornecer melhor suporte do gerenciamento de custos das pequenas empresas prestadoras de serviços.

1. *Início*. Nesta etapa define-se junto à diretoria a finalidade do projeto. Sendo primordial o comprometimento e envolvimento da diretoria com o projeto a ser desenvolvido. Aqui são definidos os objetivos da organização para com o uso do ABC, bem como os recursos necessários para a implantação da proposta. O consentimento da diretoria é importante para levar o projeto adiante e facilitar o acesso as informações, a realização das entrevistas e revisão da documentação.
2. *Reconhecimento das atividades desenvolvidas na realização das tarefas*. Este passo consiste em

Gráfico 1. Proposta de gestão de custos em pequenas empresas de serviço



Fonte: Dados da pesquisa.

mapear as principais atividades desenvolvidas na organização. O mapeamento das atividades é um dos principais passos para a determinação dos custos das atividades de uma organização por possibilitar a descrição, de forma sistêmica, da estrutura e das principais etapas do consumo de recursos.

3. *Identificação dos processos e tarefas.* Esta etapa é primordial conhecer a organização do trabalho para desta forma, conseguir mais acuidade no levantamento dos dados. E esse conhecimento da organização do trabalho envolve o entendimento de todos os processos desenvolvidos na organização, além dos procedimentos de trabalho, instalações, maquinários utilizados.
4. *Separar custos (direto e indireto).* Consiste em classificar os recursos consumidos em diretos e indiretos, em relação aos objetos de custos.
5. *Identificação e levantamento dos recursos consumidos pelas tarefas.* A verificação destes recursos pode ser conseguida por meio de anotações feitas no levantamento das atividades ou de entrevistas com as pessoas que estão diretamente envolvidas na sua execução. Procurando caracterizar todo tipo de recurso consumido, como o número de funcionários, área utilizada, entre outros.
6. *Identificação e determinação dos direcionadores de atividades.* Os dados sobre os direcionadores foram alcançados por meio de entrevistas com o (s) responsável (is) pelo (s) setor (es), quantidade

de funcionários, informações de consumo (de água, energia elétrica, telefone, etc.) Deve-se tomar o cuidado ao se optar pelos direcionadores mais adequados, tendo em vista que estes conduzirão às atividades de todos os recursos consumidos na organização, em seguida, refletirão nos objetos de custos.

7. *Cálculo do custo da atividade.* Nesta etapa, se tem condições de identificar quanto cada atividade custa para a organização. Pois, todos os recursos consumidos já foram rastreados por meio de direcionadores de custos. A importância do detalhamento desta fase é salientada por meio de planilhas individualizadas, separando-se os recursos consumidos.
8. *Medição de custo do serviço.* Para medir o custo do serviço, tomam-se como base os dados coletados nas etapas anteriores. A sincronia na realização de todas as etapas possibilita então associar de forma adequada o cálculo do custo do serviço. O cálculo envolve a alocação dos objetos de custos aos custos diretos e indiretos. A seguir é apresentado o estudo de caso em uma organização prestadora de serviços.

2.1. Aplicação - Estudo de caso

2.1.1. Ambiente da pesquisa

A organização em estudo atua no mercado desde 2005, especificamente, no mercado gaúcho, na prestação de consultorias em informática. No ramo de serviços com revenda de softwares e implantação de sistemas gerenciais e gestão de relacionamento

com clientes. Também para alinhar as necessidades tecnológicas aos negócios da organização, padronização de métodos, sistemas e equipamento, consultoria na aquisição de equipamentos e análise de necessidade de software e hardware e suporte técnico ao usuário final. Atualmente, conta com oito funcionários, duzentos e cinquenta e seis clientes cadastrados e desses, duzentos e quarenta e sete ativos.

2.1.2. Início

Primeiramente, definiu-se junto à diretoria a finalidade da proposta de trabalho, isto é, identificar, mensurar e alocar os custos na atividade implantação de sistemas. A utilização do ABC na organização visa preencher a carência de informações gerenciais de custos. E esta é realizada com base nos relatórios contábeis, onde, muitas vezes, não reproduzem a realidade da organização, induzindo tomadas de decisões ineficientes. Deve-se assinalar que o apoio da direção é um fator crucial no sucesso da implantação do

ABC tal fato tem sido mencionado por Shields (1995), McGowan e Klammer (1997), Foster e Swenson (1997), Friedman e Lyne (1999), Innes et al. (2000), Sánchez (2002).

2.1.3. Reconhecimento das atividades desenvolvidas na realização das tarefas

O reconhecimento das atividades foi obtido junto aos funcionários, os quais explicaram as tarefas por eles executadas, e, num segundo momento, fez-se o agrupamento dessas tarefas em atividades, conforme o Tabela 1.

O resultado obtido por meio das entrevistas e observações serviu de base para a realização do dicionário de atividades. No Tabela 2, mostra-se detalhadamente o dicionário das atividades.

2.1.4. Identificação e mapeamento da atividade “implantar sistemas (fazer a entrega)”

A Gráfico 2 apresenta as etapas e detalhadas e a duração na atividade

Tabela 1. Atividade analisadas

Centro de custos	Atividade analisada
Diretor/proprietário	Coordenar e supervisionar atividades da empresa, visitar e negociar com organizações para prestar assessorias e consultorias, atender clientes para solução de problemas, buscar, processar e divulgar informações.
Gerência administrativa	Gerir o pessoal.
setor de compras	Gerir compras, conferir notas fiscais para pagamento planejar e programar a instalação de sistemas, pagar fornecedores e despesas, fazer demonstrações.
Setor de finanças	Gerir finanças, receber de clientes.
gerencia comercial	Formular contratos de manutenção, vender sistemas, visita a clientes, prospecção de clientes, vender treinamento e cursos.
Gerencia técnica	Realizar a entrega, Liberar versão atualizada de sistemas, atender clientes pessoalmente, via telefone ou on-line.

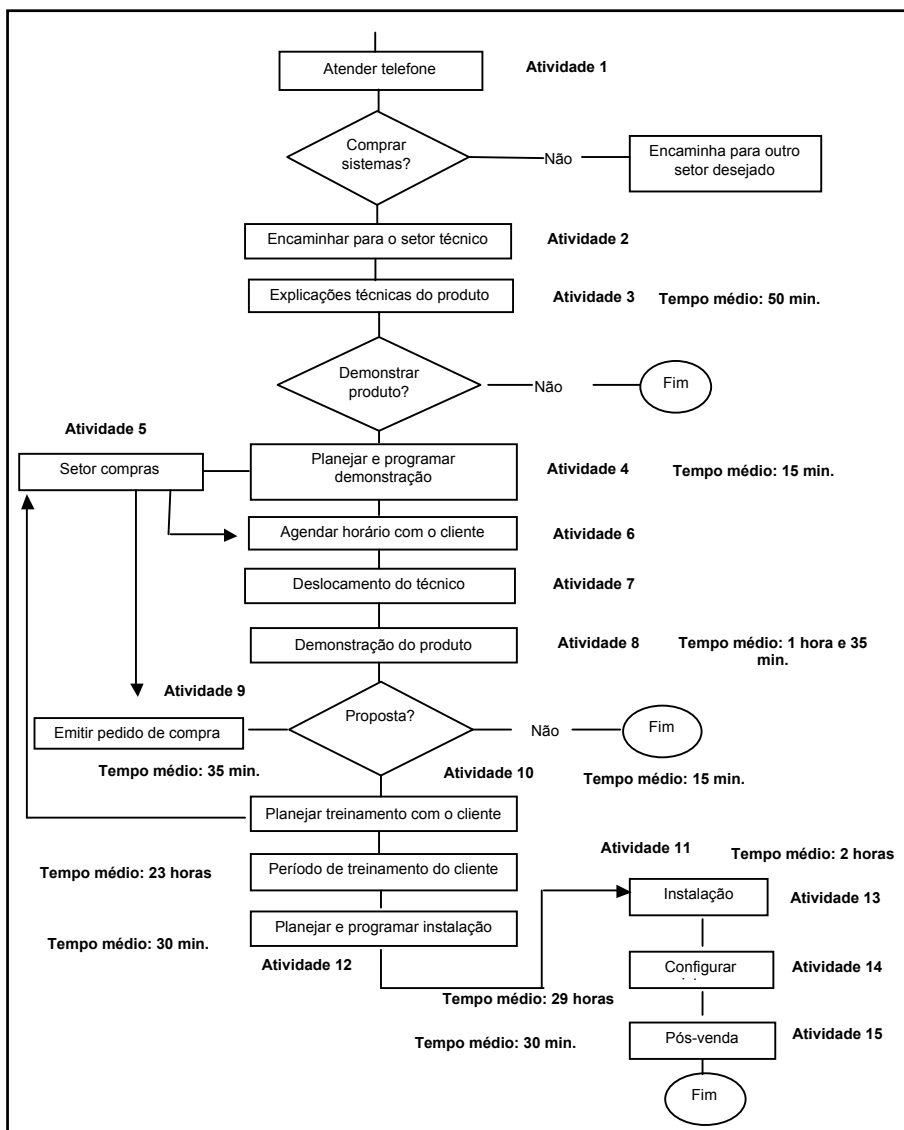
Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 2. Dicionário de atividades

Atividade	Descrição da atividade
1 - Coordenar e supervisionar atividades da empresa (CSAE)	Supervisionar todas as atividades das gerencias e dos funcionários.
2 - Visitar e negociar com organizações para fornecer assessoria e consultorias (VNFC)	Visitar, periodicamente, os clientes e fornecer suporte dos sistemas implantados.
3 - Atender clientes via telefone ou pessoalmente para resolver problemas (ACRP)	Prestar informações, pessoalmente ou via telefone, com os clientes visando soluções de problemas.
4 - Buscar, processar e divulgar informações (BPD1)	Buscar novas parcerias, estabelecer contatos, prestar informações dos serviços oferecidos pela empresa, apresentar e processar proposta a futuros clientes.
5 - Gerir o pessoal (GP)	Contratar e controlar pessoal contratado (registrar funcionários e lançar nas CNTPS), elaborar folha de pagamento e comprovantes de rendimentos, rescindir contratos trabalhistas, controlar e recolher encargos trabalhistas. Fazer pedidos e receber sistemas, elaborar ordem de compra, reservas de passagem e hotéis, conferir sistemas recebidos, pagamento de todas as despesas operacionais da empresa.
6 - Gerir compras (GC)	
7 - Conferir notas fiscais para pagamento (CNFP)	Visa conferir os lançamentos referentes á aquisição de sistemas para verificar a veracidade dos saldos.
8 - Pagar fornecedores e despesas (PFD)	Permitir o pagamento dos fornecedores e despesas da empresa, caso o registro de entrada tiver sido processado perfeitamente.
9 - Planejar e programar a implantação de sistemas e comunicar aos técnicos (PPIST)	Define a data a qual será implantado o sistema, e também comunica ao técnico responsável.
10 - Fazer demonstração (FD)	O setor organiza e programa todo o evento com a participação do (s) técnico (s).
11 - Gerir finanças (GF)	Analisar e contabilizar os documentos, emitir relatórios financeiros e cheques, conciliar contas bancárias, emitir e receber notas fiscais, fazer recebimento e pagamento, assinar documentos, recolher encargos.
12 - Receber de clientes (RC)	Recebimento e atendimento, de clientes, no caixa em função das vendas de sistemas realizados à vista ou a prazo.
13 - Formular contratos de manutenção (FCM)	Acompanhar e formular contratos de manutenção.
14 - Vender sistemas (VS)	Venda de sistemas ao cliente, é realizada pelo gerente comercial.
15 - Visitar clientes (VC)	Visitar, periodicamente, para negociar descontos ou novas propostas.
16 - Prospecção de clientes (PRC)	Identificar e buscar novos clientes no mercado
17 - Vender treinamento e cursos (VTC)	Negociar e realizar a venda de treinamento e cursos na área de serviços de informática.
18 - Implantar sistemas (fazer entrega) (FE)	Implantar o sistema adquirido pelo cliente.
19 - Liberar versão atualizada de sistemas (LVAS)	Etapa onde se realiza a pós-venda refere-se ao suporte técnico e manutenção do sistema.
20 - Atender clientes (AC)	Etapa onde se realiza a pós-venda refere-se ao suporte técnico e manutenção do sistema.

Fonte: Dados da pesquisa.

Gráfico 2. Fluxograma do processo de “entrega do produto (implantação de sistema)”



Fonte: Dados da pesquisa.

“implantar sistemas (fazer a entrega).” O processo da atividade inicia-se quando o cliente vai até a empresa ou entra em contato via telefone (Atividade 1). Sendo, a atividade 15 (pós-venda), a atividade final.

2.1.5. Separar custos

Os custos diretos compreendem despesas: com o pessoal, aluguel, combustíveis e lubrificantes, material de copa, material de limpeza e higiene, reproduções de documentos, postais,

água, energia elétrica, jornais, e revistas, material de expediente, serviços prestados por terceiros, telefone e internet, com viagem, honorários contábeis, depreciação, outras amortizações, comissões e despesas bancárias, multas diversas, outras despesas administrativas e tributos federais. Quanto aos indiretos: licença de uso, contratos de atualização, comissões e consultorias. É importante salientar que o item “despesa com o pessoal” tem como composição: salários e ordenados, provisões e encargos sobre férias e 13º salário, encargos sobre salários e ordenados, assistência médica/odontológica/social e alimentação.

2.1.6. Identificação e levantamento dos recursos consumidos pelas tarefas

Na definição dos direcionadores de recursos foram analisados, junta-

mente com os funcionários, cada um dos recursos e as atividades que foram consumidos. Os relatórios contábeis não apresentavam os valores separados em centro de custos, o que dificultou no estudo a alocação desses gastos às atividades. O item “despesa com o pessoal” consome 50,70% das despesas totais da empresa, e 65,45% dos custos são considerados indiretos. Definidas as atividades, os objetos de custos e a separação dos custos em indireto e direto, passou-se a identificar quais são os possíveis direcionadores de custos a serem utilizados na aplicação da proposta, segundo o Tabela 3.

Os direcionadores de recursos determinados serviram de base para rastrear os recursos às atividades e os direcionadores de atividades para rastrear os custos das atividades aos objetos de custos.

Tabela 3. Direcionadores de recursos identificados na empresa

Recurso	Direcionador de recursos
Despesas de pessoal	Número de horas (tempo)
Aluguéis	Metragem (m ²)
Combustíveis e lubrificantes	Quilômetros rodados
Material de copa	Índice de utilização
Material de limpeza e higiene	Estimativa de utilização (número de horas)
Reproduções de documentos	Índice de utilização
Despesas postais	Número de postagens
Água	Estimativa de consumo
Energia elétrica	kWh
Jornais e revistas	Alocação direta a atividade
Material de expediente	Estimativa de utilização (nº de horas trabalhadas)
Serviços prestados por terceiros	Alocação direta a atividade
Telefone e Internet	Alocação direta a atividade ou índice de utilização
Despesas com viagem	Alocação direta a atividade ou % de utilização com diárias (R\$)
Honorários contábeis	Alocação direta a atividade
Depreciação	Alocação direta a atividade
Outras amortizações	Alocação direta a atividade
Comissões e despesas bancárias	Alocação direta a atividade
Multas diversas	Alocação direta a atividade
Outras despesas administrativas	Alocação direta a atividade
Tributos	Alocação direta a atividade

Fonte: Dados da pesquisa.

2.1.7. Identificação e determinação dos direcionadores de atividades

Na definição dos direcionadores de atividades foram analisados, juntamente com os funcionários da organização, os fatores que determinam ou influenciam a forma como os objetos de custos consomem as atividades. Utilizou-se como base para a identificação destes direcionadores a descrição das atividades apresentadas no Tabela 2 (Dicionário de atividades). Foi analisado suas causas, possibilitando desta forma identificar os possíveis direcionadores de atividade. Esta etapa é demonstrada no Tabela 4.

2.1.8. Cálculo dos custos das atividades

Para tanto, foi realizada a análise de cada espécie de recurso e das atividades executadas; foi possível identificar quanto cada atividade custava para a organização. A Tabela 5 (em horas) evidencia o percentual de tempo gasto em cada atividade por funcionário (1, 3, 4, 5, 6, 7 e 8).

A Tabela 6 resume a alocação dos custos às atividades, percebe-se que a atividade “fazer entrega” (implantar sistemas) consome 13,64% dos recursos.

Tabela 4. Direcionador de atividades

Atividade	Direcionadores de atividades
1. Coordenar e supervisionar atividades da empresa (CSAE)	Tempo gasto para supervisionar e coordenar
2. Visitar e negociar com organizações para fornecer assessoria e consultorias (VNFC)	Quantidade de vistas
3. Atender clientes via telefone ou pessoalmente para resolver problemas (ACRP)	Número de atendimentos
4. Buscar, processar e divulgar informações (BPD)	Tempo despendido
5. Gerir o pessoal (GP)	Número de funcionários contratados
6. Gerir compras (GC)	Número de pedidos
7. Conferir notas fiscais para pagamento (CNFP)	Número de notas fiscais
8. Pagar fornecedores e despesas (PFD)	Quantidade de fornecedores e despesas
9. Planejar e programar a implantação de sistemas e comunicar aos técnicos (PPIST)	Número de sistemas a serem implantados
10. Fazer demonstração (FD)	Horas de demonstração por sistema
11. Gerir finanças (GF)	Tempo despendido
12. Receber clientes (RC)*	Número de pedidos de compra
13. Formular contratos de manutenção (FCM)	Número de contratos em andamento
14. Vender sistemas (VS)	Quantidade de sistemas vendidos
15. Visitar clientes (VC)	Número de clientes visitados
16. Prospecção de clientes (PRC)	Quantidade de novos clientes
17. Vender treinamento e cursos (VTC)	Quantidade de contratos fechados
18. Fazer entrega (FE)	Número de sistemas vendidos
19. Liberar versão atualizada de sistemas (LVAS)	Quantidade de atualizações efetivadas
20. Atender clientes (AC)	Número de atendimentos externos

Nota. * Contando o número de clientes inadimplentes.

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 5 . Custos da mão de obra (em R\$), por empregados, na execução das atividades

Atividades	FUNC. 1	FUNC. 2	FUNC. 3	FUNC. 4	FUNC. 5	FUNC. 6	FUNC. 7	FUNC. 8	Total
1 – CSAE	1.052,51	685,12							1.737,63
2 – VNFC	354,29	122,53							476,82
3 – ACRP	418,39	276,41	82,11			362,01	433,33	321,14	1.896,72
4 – BPDI	313,25								313,25
5 – GP		237,88	294,09						531,97
6 – GC		184,55	102,88						287,43
7 – CNFP		61,04	96,14						157,18
8 – PFD		82,02	72,68						154,70
9 – PPIST		99,86	23,15					14,58	137,59
10 – FD	218,78	99,86				517,00	169,25		1.004,89
11 – GF		109,57	202,01						311,58
12 – RC		205,88	409,58						615,46
13 – FCM				139,69	193,20			9,74	342,63
14 – VS	218,78			602,59	357,89				1.179,26
15 – VC				549,88	291,02				840,90
16 – PRC	207,84			318,11	105,87				631,82
17 – VTC				459,08	258,07				717,15
18 – FE		56,97	33,99	118,31	77,84	1.023,92	680,09	582,56	2.573,68
19 – LVAS						285,33			285,33
20 – AC		284,01	297,04	318,04	329,78	317,44	331,00	325,79	2.203,10
Total (R\$)	2.783,84	2.505,70	1.613,67	2.505,70	1.613,67	2.505,70	1.613,67	1.254,14	16.396,09

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 7 mostra a alocação dos recursos somente na atividade “fazer entrega (implantar sistemas)”.

Dentre as “micro atividades” destacam-se a “instalação”, “configurar o sistema” e “atender cliente (pós-venda)” consomem 75,07% dos recursos da atividade “fazer entrega”. Sendo a “atender cliente (pós-venda)” com maior percentagem (39%). Esse fato adverte que essas atividades merecem uma análise mais cuidadosa, para se constatar se existe consistência entre a alocação de atividade e seus custos.

2.1.9. Medição de custo do serviço

Identificou os custos das atividades aos objetos de custos, isto é, com a implantação do Sistema 1, 2, 3, 4 ou 5, Tabela 8. Observa-se que a implantação do Sistema 2 consome aproximadamente 26% (vinte e seis percentual) dos recursos gastos na empresa.

Foi calculado o custo do serviço (CS), conforme consta na Tabela 9.

Os seguintes aspectos podem ser destacados no estudo: com a utilização da proposta é possível relacionar e classificar os gastos consumidos em

Tabela 6. Alocação dos custos as atividades de implantar sistemas

Recurso	Atividades										
	1 - CSAE	2 - VNFC	3 - ACRP	4 - BPGI	5 - GP	6 - GC	7 - CNFP	8 - PFD	9 - PPIST	10 - FD	11 - GF
Despesas com o pessoal	1.737,63	476,82	1.893,72	313,25	531,97	287,43	157,18	154,70	137,59	1.004,89	311,58
Aluguel	162	162	162	162	162	162	162	162	162	162	162
Combustíveis e lubrificantes	55,04	172,00	147,69	197,08	-	-	-	44,88	-	268,00	44,15
Material de copa	4,54	-	5,09	-	5,09	5,09	4,65	-	4,52	-	5,09
Material de limpeza e higiene	55,04	-	-	-	11,97	-	-	-	-	-	11,25
Reproduções de documentos	21,44	-	-	-	34,58	26,14	-	-	19,8	-	32,58
Despesas postais	-	-	-	15,98	-	23,66	-	22,58	-	-	23,58
Água	5,98	5,98	5,98	5,98	5,98	5,98	5,98	5,98	5,98	5,98	5,98
Energia elétrica	31,94	31,94	31,94	31,94	31,94	31,94	31,94	31,94	31,94	31,94	31,94
Jornais, e revistas	36,98	-	36,98	-	36,98	36,98	36,98	-	36,98	-	36,98
Material de expediente	6,35	-	-	-	6,35	6,35	6,35	-	6,35	-	6,35
Serviços prestados por terceiros	45	-	45	-	45	45	45	-	45	-	45
Telefone e Internet	40,12	40,12	210,36	110,22	68,74	68,74	40,12	40,12	72,47	40,12	72,58
Despesas com viagem	-	134,00	168,00	158,03	-	-	-	-	-	168,20	73,25
Honorários contábeis	-	-	-	-	157	157	157	157	-	-	157
Depreciação	-	29,10	28,36	29,10	28,36	28,36	-	-	28,36	29,10	28,36
Outras amortizações	5,58	5,58	5,58	5,58	5,58	5,58	5,58	5,58	5,58	5,58	5,58
Comissões e despesas bancárias	-	-	-	-	-	-	-	365,47	-	-	365,47
Multas diversas	-	-	-	-	-	-	-	8,49	-	-	12,97
Outras despesas administrativas	-	9,84	-	12,58	45,01	42,19	-	-	-	12,14	14,98
Tributos	4,58	4,58	4,58	4,58	4,58	4,58	4,58	4,58	4,58	4,58	4,58
Total (R\$)	2.212,22	1071,96	2.745,28	1.046,32	1.181,13	937,02	657,36	1.003,32	561,15	1.732,53	1.450,35
Total (%)	6,84	3,31	8,49	3,24	3,65	2,9	2,03	3,10	1,74	5,36	4,48

Tabela 6. Alocação dos custos as atividades de implantar sistemas (Cont.)

Recurso	Atividades											Total (R\$)
	12 - RC	13 - FCM	14 - VS	15 - VC	16 - PRC	17 - VTC	18 - FE	19 - LVAS	20 - AC	Total (R\$)		
Despesas com o pessoal	615,46	342,63	1179,26	840,90	631,82	717,15	2573,68	285,33	2203,10	16399,09		
Aluguel	162,00	162,00	162,00	162,00	178,50	178,50	178,50	178,50	178,50	3.322,50		
Combustíveis e lubrificantes	-	-	310,25	292,08	281,11	305,07	315,44	-	378,98	2.811,77		
Material de copa	5,09	5,09	-	-	-	-	5,09	5,09	5,09	59,52		
Material de limpeza e higiene	11,38	-	-	-	-	-	-	10,22	-	111,01		
Reproduções de documentos	32,58	31,55	13,25	-	-	13,25	7,10	13,25	-	245,52		
Despesas postais	-	-	19,58	-	-	23,14	-	-	-	128,52		
Água	5,98	5,98	5,98	5,98	5,98	5,98	5,98	5,98	5,98	119,60		
Energia elétrica	31,94	31,94	31,94	31,94	31,94	31,94	31,94	31,94	31,94	638,80		
Jornais, e revistas	-	36,98	39,26	-	-	39,26	-	39,26	-	413,62		
Material de expediente	6,35	6,35	-	-	-	4,25	-	6,35	5,10	66,50		
Serviços prestados por terceiros	45	45	45	-	-	45	897,41	45	-	1.437,41		
Telefone e Internet	75,08	40,12	84,58	-	72,01	84,25	65,14	-	547,88	1.772,77		
Despesas com viagem	-	-	111,00	287,11	168,6	101,04	298,01	-	314,11	1.981,35		
Honorários contábeis	-	-	-	-	-	-	-	-	-	785		
Depreciação	-	38,36	29,18	-	29,22	29,22	-	28,36	29,22	412,66		
Outras amortizações	5,58	5,58	5,58	5,58	5,58	5,58	5,58	5,58	5,58	111,60		
Comissões e despesas bancárias	-	-	-	-	-	-	-	-	-	730,94		
Multas diversas	-	-	-	-	-	-	-	-	-	21,46		
Outras despesas administrativas	48,74	58,14	-	18,77	392,14	14,01	12,58	-	-	680,22		
Tributos	4,58	4,58	4,58	4,58	4,58	4,58	4,58	4,58	4,58	91,60		
Total (R\$)	1.049,76	814,3	2.041,44	1.648,94	1.801,48	1.602,22	4.414,18	659,44	3.710,06	32.273,32		
Total (%)	3,25	2,52	6,31	5,1	5,57	4,95	13,64	2,04	11,47	100		

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 7. Alocação dos custos a atividade “fazer a entrega” (implantar sistema)

Recurso	Atividades										Recurso					Total
	AT	EST	ETP	PPD	AHC	DT	DP	PTC	PETC	PPI	INS	COS	ATC			
Despesas de pessoal	3,10	1,97	7,84	3,14	3,14	24	389,70	-	60,40	-	408,80	574,60	1.087,97	2.573,68		
Aluguel	12,80	12,80	12,80	12,80	12,80	12,80	12,75	12,80	12,75	12,80	12,75	12,75	12,75	178,50		
Combustíveis e lubrificantes	-	-	-	-	-	-	58,47	-	-	-	58,47	-	198,50	315,44		
Material de copa	-	0,39	0,39	0,39	0,44	0,39	0,36	0,42	0,39	0,36	-	0,39	0,41	5,08		
Material de limpeza e higiene	0,79	0,79	0,79	0,79	0,79	0,79	0,79	0,81	0,81	0,81	0,79	0,79	0,82	11,15		
Reproduções de documentos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	7,10		
Despesas postais	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
Água	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,44	0,42	0,44	0,44	0,42	0,42	0,44	0,44	5,98		
Energia elétrica	2,28	2,28	2,28	2,28	2,28	2,28	2,28	2,28	2,28	2,28	2,28	2,28	2,30	31,94		
Jornais e revistas	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
Material de expediente	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
Serviços prestados por terceiros	-	-	-	-	-	-	104,00	-	94,73	-	199,90	214,70	284,00	897,41		
Telefone e Internet	4,65	4,65	4,65	9,67	4,65	-	-	-	-	4,65	4,65	4,65	18,27	65,14		
Despesas com viagem	-	-	-	-	-	-	92,00	-	-	-	92,00	-	114,01	298,01		
Honorários contábeis	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
Depreciação	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
Outras amortizações	0,39	0,39	0,39	0,39	0,39	0,39	0,39	0,39	0,40	0,42	0,42	0,39	0,44	5,58		
Comissões e despesas bancárias	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
Multas diversas	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
Outras despesas administrativas	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25	-	-	1,25	1,25	1,26	-	-	1,28	12,58		
Tributos	-	-	-	-	-	-	2,29	-	-	-	-	-	2,29	4,58		
Total (R\$)	26,00	24,90	30,80	31,10	26,10	41,00	663,40	18,30	173,50	23,00	780,50	811,00	1.723,48	4.412,17		
Total (%)	0,59	0,70	0,70	0,70	0,59	0,93	15,04	0,42	3,90	0,50	17,69	18,38	39,00	100		

Onde: AT - Atender telefone, EST - Encaminhar para o setor técnico, ETP - Explicações técnicas do produto, PPD - Planejar e programar demonstração, AHC - Agendar horário com o cliente, DT - Deslocamento do técnico, DP - Deslocamento do produto, EC - Emitir pedido de compra, PTC - Planejar treinamento com o cliente, PETC - Período de treinamento do cliente, PPI - Planejar e programar instalação, INS - Instalação, COS - Configurar sistema, ATC - Atender clientes (Pós-venda).

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 8. Alocação dos custos para os sistemas (produto)

Atividades	Produtos					Total
	Sistema 1	Sistema 2	Sistema 3	Sistema 4	Sistema 5	
1 – CSAE	582,00	694,00	283,45	210,33	442,44	2.212,22
2 – VNFC	214,39	214,39	214,39	214,39	214,4	1.071,96
3 – ACRP	534,41	802,55	728,58	283,66	396,08	2.745,28
4 – BPDI	194,55	264,00	236,11	142,25	209,41	1.046,32
5 – GP	236,22	236,23	236,22	236,23	236,23	1.181,13
6- GC	187,40	236,18	192,15	155,29	166,00	937,02
7 – CNFP	152,08	167,76	131,47	86,55	119,50	657,36
8 – PFD	206,00	238,00	229,02	132,30	198,00	1.003,32
9 – PPIST	128,77	164,00	102,33	72,05	94,00	561,15
10 – FD	374,58	412,58	374,58	248,70	322,09	1.732,53
11 - GF	262,00	374,88	361,09	190,38	262,00	1.450,35
12 – RC	242,18	286,33	219,00	118,25	184,00	1.049,76
13 – FCM	149,03	219,01	189,35	87,20	169,71	814,30
14 – VS	478,00	634,00	369,38	215,06	345,00	2.041,44
15 - VC	356,94	335,00	335,00	287,00	335,00	1.648,94
16 – PRC	429,88	245,66	553,48	344,09	228,37	1.801,48
17 – VTC	794,16	404,03	404,03	-	-	1.602,22
18 – FE/LVAS	1.094,07	1.192,53	862,00	471,09	792,49	4.412,18
19 – LVAS	191,47	144,00	118,00	87,97	118,00	659,44
10 – AC	734,72	1.136,38	892,55	407,35	539,06	3.710,06
Total (R\$)	7.542,85	8.401,51	7.032,18	3.990,14	5.371,78	32.338,46
Total (%)	23,32	25,98	21,75	12,34	16,61	100

Foi calculado o custo do serviço (CS), conforme consta na Tabela 9.

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 9. Custos dos sistemas

Custos diretos	Elementos					Total
	Sist. 1	Sist. 2	Sist. 3	Sist. 4	Sist. 5	
Licença de uso	1.358,88	1.358,88	1.358,88	1.358,88	1.358,88	6.794,40
Contratos de atualização	1.569,00	1.569,00	1.569,00	1.569,00	1.569,00	7.845,00
Comissões	148,63	148,63	148,63	148,63	148,63	743,15
Consultorias	312,58	432,07	366,00	221,75	356,00	1.688,40
Total de diretos	3.389,09	3.508,58	3.442,51	3.298,26	3.432,51	17.070,95
Custos indiretos	7.542,85	8.401,51	7.032,18	3.990,14	5.371,78	32.338,46
Custo do Serviço (direto + indireto) (CS)	10.931,94	11.910,09	10.474,69	7.288,40	8.804,29	49.409,41
Total (%)	22,13	24,10	21,20	14,75	17,82	100

Fonte: Dados da pesquisa.

custos indiretos e diretos. E, alocando os custos indiretos ao custo do serviço (CS) prestado por meio das atividades custeadas no valor de R\$32.338,46. A identificação dos custos diretos se dá de forma objetiva, porque não é apropriada diretamente ao custo do serviço (CS).

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A proposta fundamentada no método ABC apresentada neste estudo tem por finalidade proporcionar informações úteis ao gerenciamento dos custos nas pequenas empresas de serviço. As constantes mudanças ocorridas no mercado atual fazem com que as empresas de um modo geral, busquem a melhoria contínua em seus processos. O método ABC dispõe de uma estrutura para diminuir as necessidades dos gestores das organizações, permitindo a tomada de decisões e, desta forma, aumentar a produtividade, reduzir desperdícios e identificar as atividades que não agregam valor.

Qualquer processo de produção, informação ou serviço, de uma organização, é formado de várias etapas, no entanto só algumas delas agregam valor ao produto ou serviço. Algumas etapas não agregam valor, mas são necessárias. Apesar disso, dependendo da forma como se procede nessas etapas, se perdem muitos recursos, tanto de tempo, quanto de materiais.

Para uma organização ser lucrativa (Faccin, 2009; Schiffauerova e Thomson, 2006) competitiva, reconhecida como referência de qualidade e se converter num recurso altamente valioso para a comunidade, ela necessita: eliminar as etapas desnecessárias que não agregam valor ao produto ou

serviço, modificar a forma de proceder nas etapas necessárias, procurando continuamente reduzir custos, sejam de tempo ou de materiais, buscando minimizar os custos envolvidos e melhorar a qualidade dos serviços prestados ou aos produtos oferecidos.

Por outro lado, quando se fala em redução de custos, a grande maioria dos gestores foca-se nas etapas que agregam valor, porque elas são mais visíveis. No entanto, acaba reduzindo custos que comprometem a qualidade do produto ou serviço, como comprar matérias primas e componentes mais baratos, contratar mão-de-obra mais barata e menos qualificada, etc.

A utilização da proposta auxiliará a organização, positivamente. No sentido de como enxergar os processos e atividades, resultando em informações relevantes para a organização, possibilitando: visualizar os processos e atividades, medir o custo das atividades executadas, facilitar o exame da participação do custo das atividades no custeamento dos serviços, calcular com maior exatidão o custo dos objetos de custos (isto é, dos Sistemas 1, 2, 3, 4 e 5), oferecendo condições favoráveis à tomada de decisões.

Entretanto, algumas dificuldades foram encontradas na aplicação da proposta destaca-se a carência de controles. Pois, o sistema tradicional em uso não oferece tais informações e muito menos meios de controle para a identificação dos direcionadores. A carência de controles fez com que alguns recursos fossem alocados às atividades por meio de estimativas de consumo conforme as informações fornecidas nas entrevistas. Este direcionador não é preciso, contudo

em função da situação gerencial da maioria das pequenas empresas foi o mais adequado no momento.

A partir do desenvolvimento deste estudo surgiram várias linhas possíveis de pesquisa que primeiramente não satisfaziam a finalidade proposta no mesmo, porém, que por serem de importância para o aprofundamento do conhecimento do tema seriam adequados como objeto de investigação futura. Destacam-se as seguintes sugestões:

- Investigação dos meios de se controlar ou medir os direcionadores de custos da organização. Dada a dificuldade encontrada nesta pesquisa-ação, sugere-se que um trabalho específico a respeito dos direcionadores em empresas prestadoras de serviços para conscientizar a gerência sobre a importância dos mesmos, além de facilitar a implantação da sistemática proposta;
- Se possível, não se limitar somente a aplicação da sistemática e, sim, proceder a sua implantação para desta forma se fazer uma análise contínua dos resultados alcançados;
- A análise comportamental do fator humano não foi avaliada e, por conseguinte, não se teve parâmetros de comparação sobre o reflexo destes nos objetos de custos, aconselha-se, que se considere o comportamento deste fator nos próximos estudos;
- Propor um modelo com indicadores integrados, para a gestão dos custos e das atividades nas empresas prestadoras de serviços. Desenvolver também indicadores

que permitam quantificar o despesa destas.

Portanto, a sistemática de gerenciamento de custos proposta para as pequenas empresas prestadoras de serviços pode contribuir de forma positiva para estas no entendimento dos seus custos. Isso facilitará a maneira de tratar, calcular, considerar os recursos consumidos e separar as atividades que dão valor ao serviço prestado.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Atkinson, A.A., Banker, R.D., Kaplan, R.S. e Young, S.M. (2008). *Contabilidade gerencial* (2 ed.). São Paulo: Atlas.
2. Baird, K., Harrison, G. e Reeve, R. (2004). Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors. *Management Accounting Research*, 15, 383-399.
3. Bjornenak, T. e Mitchell, F. (1999). *A study of the development of the Activity-Based Costing journal Literature 1987-1998* (University of Pittsburgh Working Paper).
4. Brown, D.A., Booth, P. e Giacobbe, F. (2004). Technological and organizational influences on the adoption of Activity-Based Costing in Australia. *Accounting and Finance*, 44, 329-356.
5. Caetano, V.J. (2003). *Custeio Baseado em Atividades: aplicação em fundação de apoio*. Dissertação de Mestrado no publicada em Engenharia de Produção, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, Brasil.
6. Cagwin, D. e Bouwman, M.J. (2002). The association between

- Activity-Based Costing and improvement in financial performance. *Management Accounting Research*, 13(1), 1-39.
7. Cesarotti, V. e Spada, C. (2009). A systemic approach to achieve operational excellence in hotel services. *International Journal of Quality and Service Sciences*, 1(1), 51-66.
 8. Ching, H.Y. (2001). *Gestão Baseada em Custeio por Atividades - ABM - Activity Based Management*. São Paulo: Atlas.
 9. Cooper, R. (1991). Profit priorities from Activity Based Costing. *Harvard Business Review*, mayo-junio, 130-135.
 10. Corrêa, R.C. (2002). *Custos em empresas prestadoras de serviços de informática: aplicação do ABC*. Dissertação de Mestrado publicada em Engenharia de Produção, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, Brasil.
 11. Cotton, W.D.J., Jackman, S.M. e Brown, R.A. (2003). Note on a New Zealand replication of the Innes et al. UK Activity-Based Costing survey. *Management Accounting Research*, 14(1), 67-72.
 12. Cuevas, C. F., Chávez, G., Castillo, J.A., Caicedo, N.M. e Solarte, W.F. (2004). Costeo ABC ¿Por qué y cómo implantarlo? *Estudios Gerenciales*, 92, 47-103. Recuperado de http://dspace.icesi.edu.co/dspace/bitstream/10906/337/1/cfcuevas-gchavez-jcastillo-ncaicedo-wsolarte-costeo_abc.pdf
 13. Demeere, N., Stouthuysen, K. e Roodhooft, F. (2009). Time-driven Activity-Based Costing in an outpatient clinic environment: development, relevance and managerial impact. *Health Policy*, 92(2), 296-304.
 14. Duchac, W.R. (2008). *Accounting* (23 ed.). South Western, UK: Cengage Learning.
 15. Duh, R.R., Lin, T.W., Wang, W.Y. e Huang, C.H. (2009). The design and implementation of Activity-Based Costing: a case study of a Taiwanese textile company. *International Journal of Accounting and Information Management*, 17(1), 27-52.
 16. Estrin, T.L., Kantor, J. e Albers, D. (1994). Is ABC suitable for your company? *Management accounting*, 75(10), 40-45.
 17. Faccin, M. (2009). *Como ganhar dinheiro no meio dessa guerra de preços* (3ª parte). Recuperado el 4 de janeiro de 2009, de <http://www.faccin.com.br/artigos-faccin/como-ganhar-dinheiro-guerra-precos-p-3.html>
 18. Foster, G. e Swenson, D.G. (1997). Measuring the success of activity-based cost management and its determinants. *Management Accounting Research*, 9, 109 - 142.
 19. Friedman, A.L. e Lyne, S.R. (1999). *Success and failure of Activity-based Techniques: a Long term perspective*. Londres: Chartered Institute of Management Accountants.
 20. Gil, N.D.D. (2009). Costes normalizados y completos en la prestación del servicio eléctrico, como herramienta para la toma de decisiones empresariales. *Estudios Gerenciales*, 25(113), 185-210. Recuperado de http://www.icesi.edu.co/biblioteca_digital/bitstream/10906/2126/1/8.%20Nelson_Diaz_Costes_normalizados.pdf

21. Grönroos, C. (2003). *Marketing gerenciamiento e serviços* (2 ed., A.S. Marques, Trad.). Rio de Janeiro: Elsevier.
22. Grönroos, C. (2004). The relationship marketing process: communication, interaction, dialogue, value. *Journal of Business & Industrial Marketing*, 19(2), 99-113.
23. Gunasekaran, A., Marri, H.B. e Yusuf, Y.Y. (1999). Application of Activity-Based Costing: some case experiences. *Managerial Auditing Journal*, 14(6), 286-293.
24. Hicks, D.T. (1992). *Activity Based Costing for small and mid-sized businesses*. New York, NY: John Wiley.
25. Hughes, A. (2005). ABC/ABM – Activity-Based Costing and activity-based management a profitability model for SMEs manufacturing clothing and textiles in the UK. *Journal of Fashion Marketing and Management*, 9(1), 8-19.
26. Innes, J., Mitchell, F. e Sinclair, D. (2000). Activity-Based Costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results. *Management Accounting Research*, 11(3), 349-362.
27. Kallunki, J.P. e Silvola, H. (2008). The effect of organizational life cycle stage on the use of Activity-Based Costing. *Management Accounting Research*, 19(1), 62-79.
28. Kaplan, R.S. e Cooper, R. (2003). *Coste y Efecto: cómo usar el ABC, el ABM y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la Rentabilidad*. Barcelona: Gestión.
29. Kaszubski, M.A. e Ebben, S. (2004). Using Activity-Based Costing to implement behavioural cost initiative successfully. *Journal of Facilities Management*, 3(2), 184-192.
30. Kellermanns, F.W. e Islam, M. (2004). US and German Activity-Based Costing: a critical comparison and system acceptability propositions. *Benchmarking: An International Journal*, 11(1), 31-51.
31. Leone, G.S.G. (2000). *Custos: planejamento, implantação e controle* (3ª ed.). São Paulo: Atlas.
32. Lins, L.S. e Silva, R.N.S. (2005). *Gestão empresarial com ênfase em custos: uma abordagem prática*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
33. McGowan, A.S. e Klammer, T.P. (1997). Satisfaction with activity-based cost management implementation. *Journal of Management Accounting Research*, 9, 217-238.
34. Martins, E. (2008). *Contabilidade de custos* (9ª ed.). São Paulo: Atlas.
35. Motta, F.G. (2000). *Fatores condicionantes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas: estudo multicase em empresas do setor metal-mecânico de São Carlos-SP*. Dissertação de Mestrado no publicada em Engenharia de Produção, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade de São Paulo, Escola de Engenharia de São Carlos, São Carlos, SP, Brasil.
36. Muñoz, J.R.B. e Muñoz, E.A.B. (2005). Las directrices del costo como fuentes de ventajas competitivas. *Estudios Gerenciales*, 94, 81-103. Recuperado de https://www.icesi.edu.co/biblioteca_digital/bitstream/10906/345/1/jbermeo_ebermeo-costo.pdf
37. Nakagawa, M. (2002). *Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação JIT/TQC* (7ª ed.). São Paulo: Atlas.

38. Resnik, P. (1990). *A bíblia da pequena empresa: como iniciar com segurança sua pequena empresa e ser muito bem sucedido*. São Paulo: Makron & McGraw-Hill.
39. Rodríguez-Maeso, J.E. (2010). El actual estado del arte en los sistemas ABC/ABM: un análisis e interpretación de la literatura internacional. *Revista Iberoamericana de Contabilidad e Gestión*, 8(15), 1-20.
40. Sáez, A. (1995). Cuestiones polémicas del modelo ABC. En ICAC (Eds.), *III Congreso Internacional de Costes y I Congreso Nacional de la ACODI* (pp. 239-253). Madrid: ACODI.
41. Sánchez, M.V. (2002). *La propuesta ABC (Activity Based Costing) aplicada al sector hotelero*. Tesis doctoral no publicada, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universitat Rovira i Virgili, Reus, España.
42. Scramin, F.C., Batalha, M.O. e Farias de Jesus, C.D. (2002). Sistema informatizado para gestão de custos em laticínio de médio porte. *Revista Brasileira de Agroinformática*, 4(1), 13-27.
43. Schiffauerova, A. e Thomson, V. (2006). A review of research on costs of quality models and best practices. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 23(6), 647-669.
44. Shields, M.D. (1995). An empirical analysis of firm's implementation experiences with activity based costing. *Journal of Management Accounting Research*, 7, 148-166.
45. Simón, R.S. e Albrecht, U.V. (2004). Modelamiento de la información para un sistema de Costos Basado en Actividades (ABC). *Revista Iberoamericana de Contabilidad e Gestión*, 2(3), 1-14.
46. Stefano, N.M. (2009). *Sistemática de gerenciamento de custos fundamentada no método abc para pequenas organizações de serviços*. Dissertação de Mestrado no publicada em Engenharia de Produção, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, Brasil.
47. Tsai, W-H. e Lai, C-W. (2007). Outsourcing or capacity expansions: application of Activity-Based Costing model on joint products decisions. *Computers & Operations Research*, 34(12), 3666-3681.
48. Vargas, A. (2002). Modelo para la elaboración de un plan de negocios para las empresas pequeñas y medianas. *Estudios Gerenciales*, 82, 93-108. Recuperado de http://dspace.icesi.edu.co/dspace/bitstream/10906/283/1/avargas-plan_neg_pymes.pdf ☀

