



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

 Marcos Paulo Fortunato¹ e  Cleyton de Oliveira Ritta²

Versão do autor aceita publicada online: 11 junho 2023

Publicado online: 25 abril 2024

¹ Mestrado Profissional em Controle de Gestão (UFSC). Contador. Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) / Florianópolis, Santa Catarina - Brasil

² Doutor em Ciências Contábeis e Administração (FURB). Professor de Graduação e Pós-Graduação do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) / Florianópolis, Santa Catarina - Brasil

Nota dos Autores

Os autores declaram que não há conflitos de interesses.

Como citar esse artigo - American Psychological Association (APA):

Fortunato, M. P., & Ritta, C. O. (2024, artigo aceito online). Análise de lucratividade baseada no *Time-Driven Activity Based-Costing* (TDABC) em uma organização de serviços contábeis de Santa Catarina. *Exacta*, artigo aceito online. <https://doi.org/10.5585/2024.23783>

Resumo

A pesquisa possui como objetivo geral mensurar a lucratividade baseada no TDABC em uma organização de serviços contábeis de Santa Catarina. Para atender esse objetivo, realizou-se uma pesquisa de natureza descritiva com abordagem qualiquantitativa, do tipo estudo de caso com a coleta de dados documental. Os resultados demonstraram que os grupos/subgrupos de clientes com maior nível de lucratividade foram: a) Grupo 1/Subgrupo 1 com 32,86%, Grupo 3/Subgrupo 2 com 29,00% e Grupo 2/Subgrupo 4 com 26,31%. Por outro lado, o Grupo 4/Subgrupo 5 apresentou prejuízo de 15,17%. De modo geral, a organização atingiu um percentual de lucratividade satisfatório (24,07%). Entretanto, algumas ações gerenciais necessitam ser implementadas devido às deficiências identificadas, como: a) revisão dos preços de venda dos serviços prestados para alguns clientes, b) otimização de processos internos por meio de utilização de integração de arquivos eletrônicos e c) incentivo aos clientes na utilização de sistemas gerenciais.

Palavras-chave: organizações de serviços contábeis, métodos de custeio, *Time-Driven Activity Based-Costing* (TDABC), gestão de custos

Profitability analysis based on Time-Driven Activity Based-Costing (TDABC) in an accounting services organization in Santa Catarina

Abstract

The research has the general objective of measuring profitability based on TDABC in an accounting services organization in Santa Catarina. To meet this objective, a descriptive research with a qualiquantitative approach is carried out, of the case study with the collection of documentary data. The results show that the groups/subgroups of customers with the highest level of profitability were: a) Group 1/Subgroup 1 with 32.86%, Group 3/Subgroup 2 with 29.00% and Group 2/Subgroup 4 with 26.31%. On the other hand, Group 4/Subgroup 5

presented a loss of (15.17%). In general, the organization reaches a satisfactory percentage of profitability (24.07%). However, some managerial actions need to be implemented due to the deficiencies identified as: a) the revision of the sales prices of the services provided to some clients, b) optimization of internal processes through the use of electronic file integration and c) incentive to clients in the use of management systems.

Keywords: accounting services organizations, costing methods, Time Driven Activity Based Costing (TDABC), costs management

1 Introdução

No processo decisório das organizações, a gestão de custos auxilia na tomada de decisão e corrobora para o crescimento organizacional. Em um ambiente cada vez mais tecnológico, global e competitivo, as decisões organizacionais, muitas vezes, tornam-se um evento complexo. De acordo com Martins (2018) e Megliorini (2012), verifica-se que a gestão de custos é uma das práticas gerenciais com grande valia para processo decisório das organizações. Por isso, o conhecimento dos custos é um dos principais impulsionadores de vantagem competitiva nas organizações (Dejnega, 2011).

Dentre as organizações, destacam-se as contábeis, que prestam serviços à sociedade no atendimento de obrigações contábeis, tributárias e gerenciais, tanto para pessoas físicas quanto jurídicas. A prestação de serviços contábeis corrobora com a gestão do negócio dos clientes por meio da coleta, registro, mensuração e apresentação de fatos econômicos, a fim de gerar informações necessárias para auxiliar gestores no processo de tomada de decisão (Madruga, Colossi, & Biazus, 2016).

Martins (2018) e Szychta (2010) enfatizam que as organizações contábeis estão em constante evolução na prestação de serviços. Isso requer que os gestores dessas organizações busquem por informações que contribuam na melhoria e na eficiência dos serviços realizados, com o intuito de aumentar a fidelização de clientes, maximizar a lucratividade nos serviços e contribuir para a perenidade do negócio dos clientes. Iudícibus e Marion (2007) reforçam que

a tarefa básica do contador é produzir informações úteis aos usuários da contabilidade, no sentido de possibilitar decisões assertivas por parte dos gestores.

Para Sousa (2003), as organizações contábeis contribuem de forma significativa no desenvolvimento do país, visto que geram informações gerenciais e tributárias para a tomada de decisão dos clientes. Segundo Rodrigues e Lemos (2009), a maioria das organizações contábeis presta serviços para pequenas e médias empresas que necessitam de serviços contábeis para que possam atender demandas governamentais e gerenciais.

Nas organizações contábeis, o mesmo tipo de serviço pode incorrer em diferentes demandas de trabalho, decorrentes de especificidades dos clientes e, conseqüentemente, diferentes montantes de custos para atender as diversas necessidades. Nesse contexto, a gestão de custos representa um papel fundamental para identificar os custos dos serviços prestados, mensurar a lucratividade e definir adequadamente a precificação dos serviços. Segundo Souza (2006), a gestão de custos é importante para essas organizações, visto que a utilização de sistemas e métodos de custeio possibilita o estabelecimento de elementos de custo ou objetos de custeio para a mensuração do custo dos serviços oferecidos.

Kaplan e Cooper (1998) ressaltam que nas empresas prestadoras de serviços, mesmo que tenham todas as suas atividades padronizadas, o comportamento do cliente influencia diretamente no tempo de execução das atividades. Dessa forma, na gestão de custos para as organizações de prestadoras de serviços destaca-se o método de custeio *Time-Driven Activity Based-Costing* (TDABC) (Martins, 2018). Segundo Cabral, Viegas e Souza (2022) e Özyürek e Dinç (2014), as organizações de prestação de serviços são espaços complexos, o que dificulta a gestão de custo, e por isso são ambientes adequados para a aplicação do TDABC.

Segundo Piccoli e Zanettini (2012), o TDABC torna-se o método de custeio mais indicado para empresas prestadoras de serviços de contabilidade, devido à possibilidade de trabalhar os custos de acordo com a complexidade do serviço e à possibilidade de direcioná-los diretamente às atividades ou departamentos organizacionais.

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

Estudos anteriores sobre gestão de custos, por meio da aplicação do TDABC em organizações contábeis, são destaques na literatura por meio dos autores Piccoli e Zanettini (2012), Colpo e Medeiros (2019), Fabrin; Vizzatto e Paulus (2020) e Fortunato, Ducati e Ritta (2021). Esses autores verificaram a aplicabilidade do TDABC para mensurar o custo e/ou a lucratividade de clientes, bem como para identificar facilidades e dificuldades de implantação desse método de custeio em organizações de serviços contábeis.

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

Com base nos estudos anteriores, a presente pesquisa se diferencia ao aplicar o TDABC em uma organização de serviços contábeis de pequeno porte no estado de Santa Catarina. A contribuição teórica da pesquisa está na apresentação da aplicabilidade do método de custeio TDABC no contexto de uma organização contábil de pequeno porte que não utiliza artefatos de gestão de custos como forma de apoio ao processo de gestão. Estudos com essa abordagem ainda são incipientes na literatura de custos, portanto, a pesquisa mostra a utilidade de artefatos de custo no processo de tomada de decisão para avaliação de lucratividade de segmento de negócios em organizações contábeis.

A contribuição prática da pesquisa está na aplicação do método de custeio TDABC para identificar custos, estabelecer a precificação dos serviços e mensurar a lucratividade de clientes, família de clientes e da organização investigada como um todo. Com isso, fornece aos gestores informações úteis para um processo de gestão mais assertivo na alocação de recursos e no controle de gastos para assegurar a lucratividade almejada e sustentabilidade econômica do negócio.

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

2 Referencial Teórico

O método de custeio *Time-Driven Activity Based-Costing* (TDABC) é um artefato gerencial que fornece dados acurados aos gestores, com informações precisas e maior controle das atividades para auxiliar no controle de custos, na análise da lucratividade, no acompanhamento do tempo de realização de atividades e no consumo de recursos (Dejnega, 2011; Kaplan & Anderson, 2007).

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

Segundo Kaplan e Anderson (2007), as limitações do método ABC podem ser superadas pelo método TDABC por meio de equações de tempo, proporcionando maior aproveitamento nas informações sobre custos e lucratividade. A aplicação do método TDABC utiliza apenas dois critérios, o tempo necessário para a execução das atividades e o custo das atividades, facilitando a compreensão da apuração dos custos por atividades (Ganorkar, Lakhe, & Agrawal, 2019).

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

O critério de equações de tempo é uma das maiores inovações e um dos pontos fundamentais do método TDABC. O tempo é o direcionador primário para a alocação dos custos indiretos nos produtos ou serviços (Ganorkar et al., 2019; Kaplan & Norton, 2008).

Everaert, Bruggeman, Sarens e Anderson (2008) mencionam que as equações de tempo informam o tempo consumido em cada atividade, respeitando as diferentes características do processo produtivo. Outro fato inovador do método TDABC são os direcionadores de custos incluídos nas equações de tempo, podendo ser classificados como: contínuos (mensurado pelo peso), discretos (quantidade de ordens de produção) e indicadores (tipo de cliente) (Bruggeman, Anderson, & Levant, 2005; Siguenza-Guzman et al., 2013).

De acordo com Everaert e Bruggeman (2007), a aplicação do método TDABC necessita das seguintes etapas: a) levantamento dos recursos fornecidos às atividades, segregando-os em grupos; b) apuração do valor gasto com cada recurso; c) mensuração da capacidade prática das atividades; d) determinação do custo unitário de cada recurso, com a divisão do valor encontrado para cada grupo de recursos pela capacidade prática da atividade; e) aferição do tempo consumido para execução de uma atividade; f) multiplicação do custo unitário pelo tempo requerido em cada objeto de custo.

Kaplan e Anderson (2007) elucidam que a aplicação do método TDABC é baseada nos parâmetros da taxa de custo de fornecimento e do tempo de capacidade utilizada para cada transação. Assim, tem-se a apuração do custo da capacidade das atividades e do tempo da capacidade prática de trabalho. O custo da capacidade das atividades é definido como todos os gastos com recursos fornecidos aos departamentos ou processos (pessoas, equipamentos, tecnologia e infraestrutura) para a execução da atividade. Por sua vez, o tempo da capacidade prática de trabalho é compreendido como a quantidade de tempo que os funcionários trabalham sem tempo ocioso, ou seja, estão disponíveis efetivamente para o trabalho (Dalci, Tanis, & Kosan, 2010; Kaplan & Anderson, 2007).

O método TDABC requer a determinação da taxa de custo da capacidade das atividades por unidade de tempo que representa um índice de fornecimento de recursos por tempos consumidos para executar determinada atividade. Para estimar a taxa da capacidade de uma atividade, somam-se os custos de todos os recursos fornecidos a um processo ou departamento e divide-se pelo tempo que os funcionários e/ou máquinas que estão à disposição da empresa para a execução da atividade (Kaplan & Anderson, 2007). Assim, a taxa de custo da capacidade das atividades mostra o custo das atividades em reais (R\$) por minuto.

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

ajustados pode ser obtido por meio de entrevistas ou pela observação direta dos funcionários na execução das atividades.

Na literatura de gestão de custos, a aplicação do método TDABC em organizações de serviços contábeis foi destaque nos estudos dos autores: Piccoli e Zanettini (2012), Colpo e Medeiros (2019), Fabrin et al. (2020) e Fortunato et al. (2021). Piccoli e Zanettini (2012) mostraram que o método TDABC é o mais indicado para empresas prestadoras de serviços de atividades intelectuais. Como principais fatores explicativos tem-se o menor uso de estimativas de tempo, a possibilidade de trabalhar os custos de acordo com a complexidade do serviço e a possibilidade de direcionar os custos diretamente às atividades.

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

Fabrin et al. (2020) apresentaram uma análise detalhada dos gastos da empresa em estudo e o método TDABC mostrou-se adequado. Foi possível determinar os custos para cada um dos procedimentos e atividades da empresa, sendo utilizado o tempo como fator principal para a distribuição dos custos incorridos para prestação de serviços.

Fortunato et al. (2021) verificaram que a aplicação do TDABC possibilitou a identificação dos custos por departamento e por cliente com base no tempo de execução das atividades na prestação de serviço. Os autores ressaltaram que o TDABC é relevante para gestão de custos, apuração da lucratividade por cliente e definição do preço de venda dos serviços prestados.

Diante dos estudos anteriores, nota-se que a aplicabilidade do método TDABC mostrou-se adequada para as empresas prestadoras de serviços contábeis. Os estudos anteriores verificaram a aplicabilidade do TDABC para mensurar a lucratividade de clientes. Além disso, constatou-se que os serviços contábeis, geralmente, exigem a execução das tarefas padronizadas e uma estrutura hierárquica departamentalizada. Logo, a mensuração do tempo como direcionador de custos para as atividades realizadas mostrou-se eficiente.

Em síntese, o método TDABC é considerado ágil na geração de informações para gestores e apresenta simplicidade e praticidade na mensuração do custo total. O método possibilita a medição contínua do tempo gasto para a realização das tarefas e aplicação de maneira não onerosa devido à simplicidade de implantação nas empresas. Tais aspectos são facilitadores

para a identificação de lucratividade por atividades ou clientes, trazendo indicadores importantes para o processo de gestão e tomada de decisão.

A avaliação da lucratividade é uma ação gerencial relevante para assegurar a sustentabilidade organizacional, uma vez que permite a gestão de preço de vendas, de custos das vendas e de margem de lucro por segmento de negócios, clientes ou família de clientes. Assim, a apuração da lucratividade, por meio de métodos de custeio, gera informações consistentes e confiáveis sobre custos e lucros obtidos na produção, comercialização ou na prestação de serviços para a condução adequada das operações.

3 Metodologia da Pesquisa

Para mensurar a lucratividade baseada no *Time-Driven Activity Based-Costing* (TDABC), em uma organização de serviços contábeis de Santa Catarina, realizou-se uma pesquisa de natureza descritiva com abordagem qualiquantitativa, do tipo estudo de caso com a coleta de dados documental (Martins & Theóphilo, 2009).

O objeto deste estudo foi uma organização de serviços contábeis de pequeno porte localizada na região da Grande Florianópolis, em Santa Catarina. A organização conta com uma carteira de atendimento composta por 256 clientes, sendo 210 ativos e 46 inativos. Possui em seu quadro funcional 17 colaboradores, divididos em seis departamentos, para prestação de serviços contábeis.

O período de coleta de dados ocorreu entre os meses de janeiro de 2021 e dezembro de 2021 (ano 2021). Foram utilizados na pesquisa todos os clientes ativos, sendo esses de diferentes portes (microempresa e empresa de pequeno porte), ramos de atividades (indústria, comércio e prestação de serviços) e regimes tributários (Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real). Tais características são relevantes por influenciarem a realização dos serviços, como por exemplo quantidade de lançamentos e tipos de obrigações acessórias exigidas pelos governos. Logo, o tempo de execução de serviços contábeis é influenciado por tais características dos clientes.

Os dados foram coletados por meio de relatórios gerenciais internos, balancetes contábeis de verificação, resumos de cálculos de folha de pagamento, quantidade de lançamentos efetuados por empresa cliente e tempos utilizados de cada departamento na prestação de serviço. As informações de gastos incorridos no ano de 2021 foram disponibilizadas pela

direção da empresa em planilhas eletrônicas do Microsoft Excel e relatórios de *softwares* contábeis e administrativos. Para a construção dos resultados nas planilhas do Microsoft Excel foram consideradas todas as casas decimais e arredondamentos em dois dígitos para os centavos.

4 Apresentação e Análise dos Resultados

O quadro funcional de prestação de serviço da Organização é composto por seis departamentos e 17 colaboradores que desempenham atividades contábeis:

- a) Recepção - dois colaboradores para atendimento a clientes, separação de documentos contábeis, elaboração de arquivos contábeis;
- b) Contábil/Fiscal - seis colaboradores para lançamentos contábeis, conciliações contábeis, fechamentos contábeis, apresentação de resultados, lançamentos de notas, apuração fiscal, conferência fiscal, obrigações principais (ICMS, PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, ISSQN, entre outras), obrigações acessórias (SPED, DIME, EFD, DCTF, entre outras), integrações no Sistema, parcelamentos tributários, assessoria contábil;
- c) Financeiro - dois colaboradores para emissão de notas fiscais, contas a pagar, contas a receber;
- d) Pessoal - três colaboradores para apuração de folha, admissão, rescisão, férias, conferência de folha, integrações no Sistema, obrigações principais, obrigações acessórias, assessoria contábil;
- e) Societário - três colaboradores para constituição de empresa, alteração contratual, distrato, contrato de prestação de serviços, procurações, certificados digitais, documentação para alvará, assessoria contábil, outros serviços contábeis;
- f) Diretoria - um colaborador para gestão estratégica, gestão de pessoas, assessoria empresarial, captação de clientes, *marketing* empresarial, atendimento pessoa física e jurídica, consultoria empresarial.

Com o mapeamento dos departamentos e das atividades realizadas, apuraram-se os custos com pessoal no ano de 2021. Na Tabela 1 demonstra-se, por departamentos, a relação de custos com salários, encargos sociais de FGTS, Férias, INSS e 13º Salário.

Tabela 1

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

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

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Para verificar os demais custos da organização analisada foi necessário mensurar os custos operacionais incorridos no ano de 2021, conforme mostra a Tabela 2.

Tabela 2

Custos operacionais (em reais/R\$ e em %)

Tipos de custos	Custos anual	Percentual
Manutenções	15.429,73	5,01%
Consultoria	2.521,36	0,82%
Cursos	5.125,75	1,66%
Impostos	65.874,36	21,39%
Materiais de Escritório	2.682,10	0,87%
Outras Despesas Operacionais	10.352,56	3,36%
Depreciações	19.170,00	6,22%
Sistema Contábil/Software	38.249,89	12,42%
Aluguel	7.838,32	2,55%
Serviços de Terceiros	25.235,28	8,19%
Energia	10.116,56	3,28%
Água	489,62	0,16%
Limpeza	9.985,00	3,24%
Materiais de Copa e Cozinha	10.343,09	3,36%
Uniformes	2.491,80	0,81%
Materiais de Higiene e Limpeza	2.671,31	0,87%
Telefone	9.522,68	3,09%
Internet	5.063,06	1,64%
Plataformas	8.287,46	2,69%
Propagandas	6.386,27	2,07%
Seguros	3.730,82	1,21%
Veículos	21.207,83	6,89%
Taxas Bancárias	11.687,64	3,80%
Brindes	6.056,10	1,97%
Segurança	600,00	0,19%
Juros	6.846,92	2,22%
Total	307.965,51	100,00%

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Os custos operacionais totalizam R\$ 307.965,51 e referem-se às atividades relacionadas à prestação de serviços contábeis. Os principais custos foram: Impostos (21,39%), Sistema Contábil (12,42%), Serviços de Terceiros (8,19%) e Depreciações (6,22%). Para realizar o cálculo de capacidade prática de cada colaborador foram considerados os dias e o tempo de trabalho efetivos que foram extraídos de relatórios contábeis fornecidos pelo departamento pessoal para o ano de 2021 (365 dias). As informações como fins de semana (104 dias), feriados (10 dias), férias (30 dias), faltas (3 dias) e pausas/intervalos foram obtidas no relatório gerencial de folha de pagamento.

A capacidade prática (real/efetiva) resultou em 218 dias no ano de 2021, representando 18,17 dias por mês. A jornada diária de trabalho contempla 510 minutos para cada colaborador, entretanto, ao descontar 40 minutos de pausas/intervalos tem-se uma capacidade efetiva diária de 470 minutos. Logo, a capacidade prática mensal da Organização é de 8.540 minutos/mês (470 minutos x 18,17 dias).

Ressalta-se que a ociosidade ficou em 7,84% (40 minutos) referente às pausas e aos intervalos diários. Observa-se que, no estudo de Fabrin et al. (2020), a ociosidade ficou com representatividade de 15,56%, 25% e 11,36%, respectivamente.

A Tabela 3 mostra a apuração da quantidade de minutos de cada departamento de acordo com a quantidade de colaboradores.

Tabela 3
Cálculo de capacidade prática mensal por departamento

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

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

De acordo com as quantidades de colaboradores e minutos trabalhados, cada setor possui a capacidade prática real de trabalho, com destaque para o departamento Contábil/Fiscal, com 51.240 minutos (seis colaboradores x 8.540 minutos) e representatividade de 35,29%. Esse departamento é muito importante na prestação de serviços por realizar atividades de

Lançamentos Contábeis, Conciliações Contábeis, Fechamentos Contábeis, Apresentação dos Resultados, Lançamentos de Notas, Apuração Fiscal, Conferência Fiscal, Obrigações Principais, Obrigações Acessórias, Integrações no Sistema, Parcelamentos e Assessoria Técnica.

Para a mensuração do cálculo de custo total foram utilizados os custos com pessoal e o rateio dos custos operacionais, conforme os percentuais da capacidade prática mensal por departamento (Tabela 3). A Tabela 4 evidencia o custo total anual da organização por departamentos com destaque para Contábil/Fiscal (R\$ 335.496,17), Pessoal (R\$ 163.895,62) e Societário (R\$ 120.397,56).

Tabela 4
Custo total anual (em reais/R\$)

Departamentos	Custos Com pessoal	Custos Operacionais	Custo Total
Recepção	40.922,90	36.231,24	77.154,14
Contábil/Fiscal	226.802,46	108.693,71	335.496,17
Financeiro	43.811,55	36.231,24	80.042,79
Pessoal	109.548,77	54.346,85	163.895,62
Societário	66.050,71	54.346,85	120.397,56
Diretoria	45.600,00	18.115,62	63.715,62
Total	532.736,39	307.965,51	840.701,90

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Para a análise de custos, considerando a prestação de serviços de acordo com as características dos clientes, os 210 clientes ativos foram classificados em quatro segmentos de negócios de acordo com o volume de lançamentos, a saber: a) grupo 1 - até 100 lançamentos (158 clientes - 75,24%); b) grupo 2 - de 101 até 500 lançamentos mês (45 clientes - 21,43%); c) grupo 3 - de 501 até 1.000 lançamentos mês (6 clientes - 2,86%); d) grupo 4 - acima de 1.000 lançamentos mês (1 cliente - 0,48%). Cabe observar que a classificação dos clientes em segmento de negócios teve por base o volume de lançamentos da carteira ativa de clientes. Percebe-se que a maioria dos clientes (75,24%) necessita de até 100 lançamentos contábeis no mês, sendo esses caracterizados como microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP).

A partir da classificação em grupos, os clientes ainda foram classificados em subgrupo de acordo com o regime de tributação e porte: a) subgrupo 1. Regime de Tributação Simples Nacional - Microempresa/ME, composto por 139 clientes; b) subgrupo 2. Regime de Tributação Simples Nacional - Empresa de Pequeno Porte/EPP, composto por 54 clientes; c) subgrupo 3. Regime de Tributação Lucro Presumido - Microempresa/ME, composto por 7

clientes; d) subgrupo 4. Regime de Tributação Lucro Presumido - Empresa de Pequeno Porte/EPP, composto por 9 clientes; e) subgrupo 5. Regime de Tributação Lucro Real - Empresa de Pequeno Porte/EPP, composto por 1 cliente.

Para verificar a quantidade de minutos que os departamentos necessitam para atender cada grupo e subgrupo de clientes foram utilizados *softwares* contábeis e administrativos. De acordo com as atividades contábeis realizadas nos *softwares*, verificou-se a quantidade de lançamentos em cada cliente e o tempo de acesso dos colaboradores na execução das atividades, conforme é demonstrado na Tabela 5.

Tabela 5
 Capacidade prática em minutos no ano

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

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

A Tabela 5 expõe a capacidade prática em minutos necessária para realizar os serviços contábeis anuais para grupos e subgrupos de clientes. O Grupo 1 apresenta a maior demanda

(1.045.652 minutos) pelo fato de possuir 158 clientes nos diversos regimes tributários e portes. Por outro lado, a capacidade instalada elevada do Grupo 4, que contempla apenas um cliente, é relativa à quantidade de lançamentos ser acima de 1.000 lançamentos, bem como a complexidade das atividades de trabalho para atender as obrigações contábeis e fiscais do regime tributário Lucro Real.

Para a aplicação do método TDABC, duas variáveis foram utilizadas, a primeira é o custo total da empresa (R\$ 840.701,90), conforme Tabela 4, e a segunda é o tempo necessário para execução das atividades nos departamentos (1.742.160 minutos), conforme Tabela 5.

A Tabela 6 mostra a taxa de custo de capacidade prática anual.

Tabela 6

Taxa de custo de capacidade prática anual

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

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Para obter o resultado em reais da taxa de custo de capacidade prática em minutos, conforme a fórmula proposta por Kaplan e Anderson (2007), é necessário dividir o custo total da capacidade pela capacidade em minutos de cada departamento, como por exemplo, tem-se o departamento de recepção com taxa de custo de capacidade (R\$ 0,38) por minuto (R\$ 77.154,14 ÷ 204.960 minutos).

A Tabela 7 apresenta o custo por grupos, subgrupos e departamentos.

Tabela 7

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

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

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

No Grupo 1 (Até 100 lançamentos), o maior montante de custo/cliente unitário mês é o valor de R\$ 418,12, que está relacionado ao Subgrupo 4 (Regime de Tributação Lucro Presumido - Empresa de Pequeno Porte/EPP) com atendimento para oito clientes. Os clientes desse subgrupo exigem uma quantidade maior de horas para a realização de lançamentos. Além disso, apresentam algumas deficiências no envio da documentação para a contabilidade,

ocasionando maior complexidade na conciliação de extratos bancários, registros fiscais e fechamentos das demonstrações contábeis.

O menor montante de custo/cliente unitário mês é o valor de R\$ 229,96 que pertence ao Subgrupo 1 (Regime de Tributação Simples Nacional- Microempresa/ME), com atendimento para 118 clientes. Esses clientes possuem uma demanda menor de documentos para a apuração dos impostos e contam com automatização de alguns processos. Com isso, nesse subgrupo é possível reduzir consideravelmente a quantidade de minutos necessários para a execução das atividades.

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

Em contrapartida, o menor montante de custo/cliente unitário mês está no Subgrupo 1 (Regime de Tributação Simples Nacional - Microempresa/ME), com 13 clientes e custo mensal de R\$ 437,42. Esses clientes demandam maior quantidade de lançamentos comparados com clientes do mesmo regime tributário e porte do Grupo 1, porém com a automatização de processos e a utilização de sistemas gerenciais consegue-se menor quantidade de tempo na execução das atividades. Esses clientes possibilitam a exportação de arquivos, facilitando a execução das atividades e a redução de tempo e de inconsistências de dados.

No Grupo 3 (de 501 a 1.000 lançamentos) estão os clientes do Subgrupo 2 (Regime de Tributação Simples Nacional - Empresa de Pequeno Porte/EPP), com atendimento para seis clientes e custo/cliente unitário mês de R\$ 395,98. Esses clientes também utilizam sistemas gerenciais que possibilitam a geração de arquivos para posterior envio à organização contábil.

O custo cliente mensal do Grupo 3 apresenta uma redução de (19,64%), quando comparado com o mesmo porte e regime tributário do Grupo 2. Alguns fatores justificam essa redução, como por exemplo a quantidade menor de funcionários, integração de arquivos eletrônicos e volume menor de documentação contábil e fiscal.

O Grupo 4 (acima de 1.000 lançamentos) contempla um cliente que pertence ao Subgrupo 5 (Regime de Tributação Lucro Real - Empresa de Pequeno Porte/EPP). Esse Subgrupo apresenta o maior custo em relação aos demais subgrupos, com montante de custo/cliente

unitário mês de R\$ 4.069,90. O cliente desse Subgrupo requer, pela quantidade de lançamentos e regime de tributação, alta demanda de obrigações principais e acessórias para atender as necessidades governamentais, além da complexidade de apuração de tributos com base no regime de Lucro Real.

A partir dos valores dos custos anuais e mensais apurados, conforme Tabela 7, foi mensurada a lucratividade por grupo e subgrupo de clientes, conforme expõe a Tabela 8.

Tabela 8

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

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

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

De acordo com a Tabela 8, percebe-se que o grupo mais lucrativo é o Grupo 1 (29,61%) e nos subgrupos os maiores níveis de lucratividade foram: Grupo 1/Subgrupo 1: (32,86%), Grupo 3/Subgrupo 2: (29,00%), Grupo 1/Subgrupo 2: (27,56%). Em contrapartida, o Grupo 1/Subgrupo 3 tem a menor lucratividade (10,67%) e o Grupo 4/Subgrupo 5 não apresentou lucratividade, com prejuízo de 15,17%.

O Grupo 1/Subgrupo 1 (32,86%) contempla as Microempresas/ME, com até 100 lançamentos e pertencentes ao Regime de Tributação do Simples Nacional. A maior parte dos processos executados por esses clientes é automatizada e os clientes não apresentam grandes volumes de documentos fiscais e contábeis para serem lançados.

Conseqüentemente, os minutos trabalhados são menores e diminuem o custo, proporcionando maior lucratividade.

No Grupo 3/Subgrupo 2 (29,00%) estão classificadas as empresas de Pequeno Porte/EPP, com a quantidade de 501 até 1.000 lançamentos e pertencentes ao Regime de Tributação do Simples Nacional. O volume de registro a ser processado para esses clientes é maior, contudo, os registros para atender a demanda destes clientes são automatizados, favorecendo uma diminuição de tempo na execução das tarefas. Os clientes possuem sistemas gerenciais como facilitador na integração de processos contábeis; ocasionando a redução de minutos trabalhados e o custo na prestação de serviço.

No Grupo 1/Subgrupo 2 (27,56%) estão os clientes de Pequeno Porte/EPP, com a quantidade de até 100 lançamentos e pertencentes ao Regime de Tributação do Simples Nacional. Esses clientes demandam processos similares ao Grupo 1/Subgrupo 1, entretanto, o volume de documentos contábeis e fiscais é maior, juntamente com o montante de registros de colaboradores no departamento pessoal. Dessa forma, os valores de honorários cobrados para esses clientes são maiores, porém a maior complexidade das atividades aumenta a carga trabalhada em minutos e justifica a lucratividade em menor nível quando comparada aos clientes Microempresas/ME, classificados no Grupo 1/Subgrupo 1 (32,86%).

O Grupo 1/Subgrupo 3 (10,67%) contempla as microempresas com até 100 lançamentos e pertencentes ao Regime de Tributação do Lucro Presumido. Esses clientes, apesar de demandarem menor quantidade de lançamentos contábeis, requerem diversas obrigações principais e acessórias devido ao regime tributário, ocasionando um aumento na quantidade de minutos trabalhados e, conseqüentemente, ocorre a diminuição da lucratividade na prestação de serviços.

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

De modo geral, percebe-se que a lucratividade atingida pela organização contábil é satisfatória, visto que o percentual alcançado foi de 24,07% de lucratividade. Os proprietários da organização estabelecem como meta a lucratividade geral de 20% para o negócio. Dessa maneira, a lucratividade no ano investigado superou em 4,07% pontos percentuais as expectativas dos proprietários.

Em linhas gerais, os resultados da pesquisa corroboram com os estudos anteriores de Colpo e Medeiros (2019) e Fabrin et al. (2020), visto que o TDABC possibilita a identificação dos custos para cada departamento da organização, comparando os recursos consumidos na prestação dos serviços para cada cliente com base no tempo necessário por atividade/cliente.

Entretanto, diferentemente das constatações Colpo e Medeiros (2019) e Fabrin et al. (2020), a mensuração do tempo em cada atividade não foi um fator complicador, visto que a organização contábil investigada possui *softwares* contábil e administrativo que controlam o tempo de execução de atividades por meio de controle acesso de colaboradores. Tal situação foi fundamental para facilidade de aplicabilidade do TDABC, uma vez que o tempo é o principal direcionador de custos.

Os fatores tempo e atividades padronizadas facilitaram a aplicabilidade do TDABC na organização, pois possibilitaram a mensuração dos custos e a apuração da lucratividade por segmento de negócios (Cabral et al., 2022; Dejnega, 2011; Everaert & Bruggeman, 2007; Fortunato et al., 2021; Ganorkar et al., 2019; Kaplan & Anderson, 2007; Kaplan & Cooper, 1998; Kaplan & Norton, 2008; Özyürek & Dinç, 2014;).

Os resultados da avançam na literatura do TDABC devido à escassez de estudos em organizações contábeis (Piccoli & Zanettini, 2012; Colpo & Medeiros, 2019; Fabrin et al., 2020; Fortunato et al., 2021) e por evidenciar a mensuração de custos por segmento de negócios (grupos/subgrupos de clientes), considerando a diversidade e a particularidade dos serviços prestados.

Em síntese, constata-se que a aplicabilidade do TDABC é relevante para apuração da lucratividade de clientes individuais, de famílias de clientes e da organização como um todo; além de servir como subsídio importante na definição de preço de venda dos serviços prestados e na melhoria nos resultados organizacionais.

5 Conclusão

As estratégias de controle de gestão de custos utilizadas pelas organizações contribuem para o processo de tomada de decisão. Para as organizações de serviços contábeis, essa questão ganha relevância, principalmente, devido à concorrência baseada no preço dos serviços, o que afeta diretamente a continuidade das atividades e a qualidade dos serviços prestados. Neste contexto, o objetivo geral da pesquisa foi mensurar a lucratividade baseada no *Time-Driven Activity Based-Costing* (TDABC) em uma organização de serviços contábeis de Santa Catarina.

O método TDABC mostrou-se adequado para a organização contábil investigada, pois foi utilizado o tempo como principal direcionador de custos para a realização dos serviços contábeis. Para aplicação do método de custeio foi necessário coletar os dados relativos ao montante de custos da organização e de tempo de execução de serviços que cada colaborador utiliza para atender grupos e subgrupos de clientes com diferentes características de negócio, como a quantidade de lançamentos, o porte e o regime tributário. Os clientes foram separados por grupos e subgrupos e os resultados mostraram que os maiores montantes de custos unitário mês, foram: Grupo 4/Subgrupo 5 (acima de 1.000 lançamentos/Regime de Tributação Lucro Real - Empresa de Pequeno Porte/EPP) com valor de R\$ 4.069,90; Grupo 2/Subgrupo 4 (de 101 a 500 lançamentos/Regime de Tributação Lucro Presumido - Empresa de Pequeno Porte/EPP) com valor de R\$ 1.207,26; Grupo 1/Subgrupo 4: (até 100 lançamentos/Regime de Tributação Simples Nacional - Empresa de Pequeno Porte/EPP) com valor de R\$ 418,12 e o Grupo 3/Subgrupo 2 (de 501 a 1.000 lançamentos/Regime de Tributação Simples Nacional - Empresa de Pequeno Porte/EPP) com valor de R\$ 395,98.

Com a aplicação do método TDABC, a lucratividade em percentual por grupo e subgrupo de clientes pode ser mensurada, com os seguintes destaques: Grupo 1/Subgrupo 1 (até 100 lançamentos/Regime de Tributação Lucro Presumido - Empresas de Pequeno Porte/EPP) com

32,86%, Grupo 3/Subgrupo 2 (de 501 até 1.000 lançamentos/Regime de Tributação Simples Nacional - Empresa de Pequeno Porte/EPP) com 29% e o Grupo 2/Subgrupo 4: (de 101 até 500 lançamentos/Regime de Tributação Lucro Presumido - Empresa de Pequeno Porte/EPP) com 26,31%.

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

Diante dos resultados, conclui-se que a lucratividade apurada pela organização contábil no exercício de 2021 foi considerada satisfatória, superando em 4,07% pontos percentuais a meta estabelecida pelos proprietários. Com a análise dos resultados, realizada por grupos e subgrupos de clientes, foi possível identificar deficiências gerenciais nos processos de lançamentos contábeis manuais e, principalmente, na definição dos preços de venda dos serviços prestados.

Em linhas gerais, o objetivo da pesquisa foi alcançado, visto que a aplicabilidade do método TDABC, no contexto de organizações de serviços contábeis de pequeno porte, comprovou-se ser relevante para gestão de custos e na melhoria no preço de venda. Outro fator importante constado foi a necessidade do uso de tecnologia da informação em parceria com clientes para otimização de processos e redução de tempo de atividades e, conseqüentemente, de custos na prestação de serviços.

Para a literatura gerencial, este estudo contribuiu, agregando informações de aplicabilidade do método TDABC em organizações de serviços contábeis de pequeno porte. A pesquisa demonstrou eficácia na utilidade do método TDABC para as organizações contábeis como forma de melhorar a gestão de custos, de preço de venda e de lucratividade. Entretanto, ressalta-se que aplicação do TDABC requer um sistema de controle interno eficiente, por meio da utilização de *softwares* contábeis e administrativos, que permitam registrar o tempo na execução das atividades. Adicionalmente, os resultados da pesquisa são úteis para as

demais organizações, gestores e consultores que desejam implantar o TDABC para a gestão de custos e melhoria na eficácia organizacional.

A partir dos resultados, cumpre-se destacar como limitação de pesquisa os documentos gerenciais da empresa investigada como única fonte de coleta e análise de dados. Embora, considerando essa limitação, a pesquisa contribua com o tema de estudo ao atingir o objetivo geral e gerar conhecimento sobre as especificidades do processo de mensuração de custos e da lucratividade baseada no *Time-Driven Activity Based-Costing* (TDABC) em uma organização de serviços contábeis.

Como últimas considerações, torna-se conveniente ao estudo destacar que a aplicação do método de custeio TDABC pode apresentar diferentes nuances, a depender de cada organização. Dessa forma, como sugestão para futuras pesquisas indicam-se: a) a continuidade da pesquisa no intuito de identificar custos e lucratividade individual por cliente e b) reaplicação do estudo ora desenvolvido em outras organizações contábeis, para fins de cotejamento de resultados.

Referências

- Bruggeman, W., Anderson, S. R., & Levant, Y. (2005). *Modeling logistics costs using time-driven ABC: A Case in a distribution company*. Working Papers of Faculty of Economics and Business Administration, Ghent University, Belgium 05/332, Ghent University, Faculty of Economics and Business Administration
- Cabral, P. H. D., Viegas, C., Neto, & Souza, A. R. L. (2022). Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC): uma revisão sistemática da literatura. *ABCustos*, 17(1), 103-131. DOI: <https://doi.org/10.47179/abcustos.v17i1.633>
- Colpo, I., & Medeiros, F. S. B. (2019). O método de custeio (TDABC) no setor de serviços: aplicação em uma empresa contábil. *Perspectiva*, 43(162), 19-32.
- Dalci, I., Tanis, V., & Kosan, L. (2010). Customer profitability analysis with time-driven activity-based costing: a case study in a hotel. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 22(5), 609-637. DOI: <https://doi.org/10.1108/09596111011053774>
- Dejnega, O. (2011). Method time driven activity based costing: literature review. *Journal of Applied Economic Sciences*, 6(1), 7-15
- Everaert, P., & Bruggeman, W. (2007). Time-driven activity-based costing: exploring the underlying model. *Journal of cost management*, 21(2), 16-20,

- Everaert, P., Bruggeman, W., Sarens, G., & Anderson, S. R. (2008). Cost modeling in logistics using time-driven ABC: Experiences from a wholesaler. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 38(3), 172-191. DOI: <https://doi.org/10.1108/09600030810866977>
- Fabrin, C., Vizzotto, M. J., & Paulus, L. (2020). Método de custeio baseado em atividades e tempo: estudo de caso em um escritório de contabilidade. *Revista de Gestão Estratégica de Organizações*, 8(2), 22-42. DOI: <https://doi.org/10.31512/gesto.v8i2.8>
- Fortunato, M. P., Ducati, E., & Ritta, C. O. (2021, novembro). Aplicação do TDABC em uma organização de serviços contábeis da região da Grande Florianópolis/SC. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, São Leopoldo, RS, Brasil, 28.
- Ganorkar, A. B., Lakhe, R. R., & Agrawal, K. N. (2019). Methodology for application of Maynard Operation Sequence Technique (MOST) for time-driven activity-based costing (TDABC). *International Journal of Productivity and Performance Management*, 68(1), 2-25. DOI: <https://doi.org/10.1108/IJPPM-06-2017-0156>
- Iudícibus, S., & Marion, J. C. (2007). *Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação* (4a ed.). São Paulo: Atlas.
- Kaplan, R. S., Anderson, S. R. (2007). *Custeio baseado em atividade e tempo*. Rio de Janeiro: Campus-Elsevier.
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2008). Mastering the Management System. *Harvard Business Review*, 62-77.
- Madruga, S. R., Colossi, N., & Biazus, C. A. (2016). Funções e competências gerenciais do contador. *Revista de Administração da UFSM*, 9(2), 182-191. DOI: <https://doi.org/10.5902/19834659.21282>
- Martins, E. (2018). *Contabilidade de Custos* (11a ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas* (2A ed.). São Paulo: Atlas.
- Megliorini, E. (2012). *Custos: análise e gestão* (3a ed.). São Paulo: Pearson.
- Özyürek, H., & Dinç, Y. (2014). Time-driven activity-based costing. *International Journal of Business and Management Studies*, 6(1), 97-117.
- Piccoli, C. E., & Zanettini, F. H. M. (2012). O custo das atividades intelectuais: comparação entre os métodos ABC e TDABC. *Revista de Contabilidade Dom Alberto*, 1(1), 43-60.

Rodrigues, A. T. L., & Lemos, I. S. (2009). Ferramentas de gestão para organizações contábeis. *ConTexto*, 9(16), 1-20.

Schmidt, P., Santos, J. L., & Leal, R. R. (2011). Proposta de um modelo de rentabilidade de clientes: um estudo de caso de uma empresa da área de alimentos. *Revista de Informação Contábil*, 5(4), 26-45. DOI: <https://doi.org/10.34629/ric.v5i4.26-45>

Siguenza-Guzman, L., Abbeelee, A. V., Vandewalle, J., Verhaaren, H., & Cattrysse, D. (2013). Recent evolutions in costing systems: a literature review of time-driven activity-based costing. *Review of Business and Economic Literature*, 58(1), 34-64.

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

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

Szychta, A. (2010). Time-Driven Activity-Based Costing in Service Industries. *Social Sciences*, 1(67), 49-60.