



**PATRICIA SILVA CORRÊA
PAULA RAISSA SCHIAVON FERREIRA**

**GERENCIAMENTO ESTRATÉGICO DE CUSTOS: *Activity Based Costing* (ABC)
X *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC)**

C824g

Corrêa, Patrícia Silva

Gerenciamento estratégico de custos: *Activity Based Costing* (ABC) X *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC) / Patrícia Silva Corrêa; Paula Raissa Schiavon Ferreira. Ji-Paraná: Centro Universitário São Lucas, 2021.

24 p. il.

Artigo Científico (graduação) - Centro Universitário São Lucas, Curso de Ciências Contábeis, Ji-Paraná, 2021.

Orientadora: Prof.^a Silvia Masson Trescher de Souza

1. Contabilidade de Custos. 2. ABC. 3. TDABC. 4. Custeio. I. Ferreira, Paula Raissa Schiavon. II. Souza, Silvia Masson Trescher de. III. Gerenciamento estratégico de custos: *Activity Based Costing* (ABC) X *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC). IV. Centro Universitário São Lucas.

CDU: 657.47

Ficha catalográfica elaborada pelo bibliotecário José Fernando S Magalhães
CRB 11/1091

ATA DE DEFESA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**ATA Nº 006/2021/2 - TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO EM CIÊNCIAS
CONTÁBEIS**

Aos 10 dias do mês de dezembro de 2021, às 20h30, reuniram-se em Banca, sob presidência do primeiro, a Professora **Silvia Masson Trescher de Souza** - Orientadora, e os Professores **Marcia Cristina Teixeira e Elias Caetano da Silva**, avaliadores, para comporem Banca Examinadora de Trabalho de Conclusão de Curso intitulado **“GERENCIAMENTO ESTRATÉGICO DE CUSTOS: *Activity Based Costing (ABC) X Time Driven Activity Based Costing (TDABC)*”**, de autoria das alunas: **Patricia Silva Corrêa e**

Paula Raissa Schiavon Ferreira. Após arguições e apreciação sobre o trabalho, foi atribuída nota **100,0** (cem), considerando-se (**X**) **APROVADAS** - () **REPROVADAS**, com as seguintes NOTAS parciais:

- a. Avaliação escrita: Média 100,0
- b. Avaliação oral (defesa): Média 100,0
- c. Média final: 100,00

Ji-Paraná, 10 de dezembro 2021.

Patricia Silva Corrêa

Patricia Silva Correa
Orientanda

Paula Raissa Schiavon Ferreira

Paula Raissa Schiavon Ferreira
Orientanda

Silvia Masson Trescher de Souza

Silvia Masson Trescher de Souza
Orientadora



GERENCIAMENTO ESTRATÉGICO DE CUSTOS: *Activity Based Costing* (ABC) X *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC)¹

Patricia Silva Corrêa²
Paula Raissa Schiavon Ferreira³

RESUMO: Existem diversos métodos para o gerenciamento estratégico de custos. Alguns métodos de custeio possuem características que podem despertar dúvidas e dificultar o gestor na hora de escolher o mais adequado para sua empresa. O que será apresentado nesta pesquisa é o ABC e TDABC, que busca atenuar os desvios existentes pelo uso do rateio, bem como mensurar o quanto é consumido em cada atividade. O objetivo central do trabalho, visa aplicar um estudo comparativo entre os métodos *Activity Based Costing* (ABC) e *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC), a fim de aprofundar-se sobre o assunto e trazer novas contribuições sobre o tema. Propõe-se, assim, apresentar uma revisão bibliográfica, apontando as diferenças, sua aplicabilidade, vantagens e desvantagens com o uso dos métodos de custeio e mostrar como ela pode ser uma excelente ferramenta para correção de problemas. Portanto, como objetivo, o presente trabalho visa aplicar um estudo comparativo dos métodos de Gerenciamento Estratégico de Custos (ABC X TDABC), a partir de revisão bibliográfica, apresentar as principais diferenças, suas aplicabilidades e demonstrar o resgate histórico que justificaram a proposição evolutiva do ABC para o TDABC. Conclui-se com esta pesquisa que o método ABC é um excelente método para custear as atividades da empresa, contudo o método TDABC se torna mais vantajoso para as entidades, por ser capaz de avaliar somente o tempo em que a atividade é executada, dispensando o tempo ocioso e assim, diminuindo os gastos com ociosidade.

Palavras-Chave: Contabilidade de Custos, ABC, TDABC, Custeio.

STRATEGIC COST MANAGEMENT: *Activity Based Costing* (ABC) X *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC)

ABSTRACT: There are several methods for strategic cost management. Some costing methods have characteristics that can raise doubts and make it difficult for managers to choose the most suitable for their company. What will be presented in this research is the ABC and TDABC, which seek to mitigate the existing deviations by using apportionment, as well as measuring how much is consumed in each activity. The main objective of the work is to apply a comparative study between the *Activity Based Costing* (ABC) and *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC) methods, in order to delve deeper into the subject and bring new contributions on the subject. It is proposed, therefore, to present a literature review, pointing out the differences, its applicability, advantages and disadvantages with the use of costing methods and showing how it can be an excellent tool for correcting problems. Therefore, as an objective, the present work aims to apply a comparative study of the Strategic Cost Management methods (ABC X TDABC), from a literature review, present the main differences, their

¹ Artigo apresentado no curso de graduação em Metodologia do Ensino Superior do Centro Universitário São Lucas Ji-Paraná 2021, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, sob orientação da professora orientadora Silvia Masson Trescher de Souza. E-mail: silviatrescher@gmail.com.

² Patricia Silva Corrêa, graduanda em Ciências Contábeis no Centro Universitário São Lucas Ji-Paraná, 2021. E-mail: patricia97sc@gmail.com.

³ Paula Raissa Schiavon Ferreira, graduanda em Ciências Contábeis no Centro Universitário São Lucas Ji-Paraná, 2021. E-mail: paula.raissa.prs@gmail.com

applicability and demonstrate the historical rescue that justified the evolutionary proposition of ABC for TDABC. It is concluded with this research that the ABC method is an excellent method to fund the company's activities, however the TDABC method becomes more advantageous for the entities, as it is only able to assess the time in which the activity is performed, dispensing with the idle time and thus, reducing idleness expenses.

Keywords: Cost Accounting, ABC, TDABC, Cost.

1 INTRODUÇÃO

Este tema surge como Trabalho de Conclusão de Curso para complementar e ampliar o conhecimento com relação aos modelos de Gerenciamento de Custos, que busca fazer um estudo comparativo a partir do referencial teórico sobre os modelos ABC (*Activity Based Costing*) e TDABC (*Time Driven Activity Based Costing*).

Com o crescente aumento e exigência do mercado, torna-se fundamental a implantação de um método de custeio que além de confiável, consiga trazer benefícios econômicos e financeiros para a empresa.

Visto que a contabilidade tem por objeto o patrimônio de uma entidade, acompanhar o decorrer dele requer alguns fatores importantes a serem considerados. Um desses fatores é o processo que ocorre no levantamento de controle dos custos.

Determinar o valor de custo mais preciso de cada produto se deu através da revolução industrial, com o surgimento, também trouxe a complexidade de uma atividade econômica. Empresas começaram a produzir em quantidades maiores e com grande diversidade de produtos. Conforme avançou o sistema de produção, o que originalmente foi adotado pela Contabilidade de Custos para gerar informações nas tomadas de decisões, já não surtia o mesmo efeito. Pela insatisfação dos resultados e ineficácia evidente em empresas consideradas de grande porte, houve a necessidade conjunta da evolução nos métodos de custeio. Rever os critérios adotados auxiliou, assim como ainda auxilia, para que as empresas produzam bens ou serviços com menor custo e com melhor qualidade.

Para suprir a necessidade, foi desenvolvido o método de custeio ABC (*Activity Based Costing*), que foca numa gestão de custos sobre a busca para analisar o operacional das empresas no processo de fabricação dos seus produtos. Como algumas empresas encontraram dificuldades para implementar o método ABC, foi ajustado e aprimorado para o TDABC (*Time Driven Activity Based Costing*), que busca analisar de forma mais simplificada, não só o controle das atividades como também o do tempo para realizá-las.

Nesse contexto surgiu o questionamento sobre a possibilidade de evidenciar o método mais eficiente de ser implementado, mesmo que algumas empresas ainda utilize o ABC, tem por hipótese que o TDAB esteja em aplicação com o intuito de substituí-lo gradualmente. Devido ao questionamento, esta pesquisa tem por objetivo, distinguir qual é o método mais eficiente através de uma proposta simulada de análise comparativa dos métodos de Gerenciamento Estratégico de Custos (ABC X TDABC). Para o alcance deste objetivo, foi delineado os objetivos específicos: destacar a importância da contabilidade geral, como também a da contabilidade de custos; apresentar as definições, principais diferenças e o resgate histórico que fundamenta a proposição evolutiva do ABC para o TDABC, com o foco numa proposta simulada de uma análise comparativa no exemplo de uma empresa fictícia.

A justificativa desta pesquisa se dá pela relevância do tema e sua possível contribuição para as empresas que buscam adotar uma gestão de custos menos onerosa e até mesmo para aqueles que querem fazer uso à cerca do tema abordado. Pois houve uma certa dificuldade em encontrar estudos conclusivos mais consistentes que pudessem atender todo o aspecto comparativo, sendo que a execução desta pesquisa foi realizada a partir da revisão bibliográfica de obras já públicas por outros autores.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE

A contabilidade é utilizada desde os primórdios, quando surgiu no homem a necessidade de contabilizar e dividir seus bens, que segundo Bonho; Silva; Santos:

A história da contabilidade é tão antiga quanto a própria história da civilização. Sua maneira rudimentar de contar já era um modo de inventário, pois tinha como objetivo o controle do patrimônio, como rebanhos, fardos de alimentos, instrumentos de caça e pesca e outros bens quantitativos. (BONHO; SILVA; SANTOS, 2018, p. 25)

Com a evolução do homem, a contabilidade teve que evoluir de tal maneira para acompanhar o crescimento econômico e financeiro dos usuários. Tornou-se tão importante que hoje se faz necessária nas entidades para que seus usuários possam tomar decisões baseadas em dados confiáveis.

A contabilidade começou a ocupar espaços, assumiu formas e se distinguiu conforme as necessidades do homem. Iudicibus (2021) acredita que a contabilidade tem dois objetivos firmados: conceder um conjunto de informações que atenda bem a todos os usuários ou ser capaz e responsável de conceder informações personalizadas para cada tipo de usuário.

Ainda sob a perspectiva de Iudicibus:

Ou consideramos que o objetivo da Contabilidade é fornecer aos usuários, independentemente de sua natureza, um conjunto básico de informações que, presumivelmente, deveria atender igualmente bem a todos os tipos de usuários, ou a Contabilidade deveria ser capaz e responsável pela apresentação de cadastros de informações totalmente diferenciados, para cada tipo de usuário. (IUDÍCIBUS, 2021, p. 3).

Existem diversas formas utilizadas por escritores para definir ou explicar o que é a Contabilidade e qual sua importância, para Ribeiro (2018, p. 19): “A contabilidade, portanto, é uma ciência social que tem por objeto o patrimônio das entidades econômico-administrativas.

Seu objetivo principal é controlar o patrimônio das entidades em decorrência de suas variações.”

Contudo, Greco e Arend (2016, p. 13) afirmam que: “Compreendendo um conjunto coordenado de conhecimentos, com objeto de estudo e finalidade definidos, obedecendo a preceitos e normas próprias, pode-se afirmar que a Contabilidade faz parte das Ciências Econômicas e Administrativas.”

Já Viceconti e das Neves, foram além ao afirmar que:

O objeto da Contabilidade é o patrimônio da entidade e seu campo de aplicação encontra-se nas aziendas. As aziendas representam :a) “Entidades econômico-administrativas, assim chamadas aquelas que, para atingirem seu objetivo, seja ele econômico, seja social, utilizam bens patrimoniais e necessitam de um órgão administrativo, que pratica atos de natureza econômica necessários a seus fins”; ou b) “Complexo de obrigações, bens materiais e direitos, representados em valores ou suscetíveis de apreciação econômica, constitutivos de um patrimônio, considerado juntamente com a pessoa natural ou jurídica que sobre ele tem poderes de administração e disponibilidade. (VICECONTI E DAS NEVES, 2018, p. 1).

Para tanto, sabendo-se que o objeto da contabilidade é o patrimônio de uma empresa, torna-se necessário fazer controle dos custos e despesas através da contabilidade de custos, para que se possa mitigar possíveis perdas e alavancar seus lucros.

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Contabilidade de custos é uma das áreas da contabilidade geral, que se dedica aos estudos de gastos feitos por uma empresa associados de forma direta e indireta aos produtos ou serviços. Busca evidenciar aos gestores ou tomadores de decisões da entidade, os valores alocados na produção, a fim de encontrarem o valor real dos custos, despesas e receitas adquiridas. E assim como a Contabilidade geral nasceu nos primórdios, a contabilidade de Custos nasceu com a necessidade de as primeiras empresas contabilizarem seus patrimônios. Assim como nos mostra Ribeiro:

Historicamente, a Contabilidade de Custos surgiu com o advento das empresas industriais a partir do século XVIII. Veio para atender a uma nova necessidade: atribuir custos aos estoques de produtos fabricados pelas empresas industriais (RIBEIRO, 2018, p.12).

Através da contabilidade de custos, os usuários conseguem um maior auxílio no controle e tomada de decisões, controle de estoque físico e levantamento de balanço. Para nortear os usuários, Bruni e Famá (2019) expõe alguns princípios fundamentais que são aplicados na contabilidade com relação aos custos, dos quais são:

- **Competência (da realização):** a receita é reconhecida apenas quando realizada – momento em que há a troca de mercadorias, bens ou serviços, por elementos do ativo. Logo, o lucro ou prejuízo somente se realiza no ato da venda;
- **uniformidade (consistência):** o processo para registro contábil não deve ser mudado com frequência, para que os resultados contábeis não fiquem prejudicados. Caso exista a necessidade de mudança dos critérios, deve ser feita a divulgação de seu efeito nas demonstrações contábeis;
- **prudência (conservadorismo):** entre duas alternativas para o registro de um ativo,¹ deve-se escolher entre o custo e o valor de mercado, dos dois, o menor. O mesmo raciocínio deve nortear o contador no registro dos gastos que provocam dúvida de classificação entre custo de produção ou despesa do período, devendo prevalecer a escolha que representa redução imediata do resultado, portanto, despesa do período. (BRUNI E FAMÁ, 2019, p. 2).

Como complemento aos princípios fundamentais, pode-se entender também que a Contabilidade de Custos dispõe de algumas funções que caracterizam o seu papel a ser cumprido. Bruni e Famá (2019) discorre sobre a necessidade de buscar

atendê-las, descritas em três razões primárias:

a) determinação do lucro: empregando dados originários dos registros convencionais contábeis, ou processando-os de maneira diferente, tornando-os mais úteis à administração; **b) controle das operações:** e demais recursos produtivos, como os estoques, com a manutenção de padrões e orçamentos, comparações entre previsto e realizado; **c) tomada de decisões:** o que envolve produção (o que, quanto, como e quando fabricar), formações de preços, escolha entre fabricação própria ou terceirizada. (BRUNI E FAMÁ, 2019, p. 4)

Após entender a funcionalidade, há necessidade de compreender como é dada a classificação de custos, que segundo Bruni e Famá:

A depender do interesse e da metodologia empregada, diferentes são as classificações empregadas na contabilidade de custos.

Os sistemas, formas e metodologias aplicados no controle e gestão de custos podem ser classificados em função da forma de associação dos custos aos produtos elaborados (unidade do produto), de acordo com a variação dos custos em relação ao volume de produtos fabricados (comportamento em relação ao volume), em relação aos controles exercidos sobre os custos (controlabilidade), em relação a alguma situação específica (decisões especiais) e em função da análise do comportamento passado (base monetária). [...] É importante destacar que algumas classificações de custos podem variar de empresa para empresa. Por exemplo, gastos com energia são quase sempre classificados como variáveis – aumentos dos volumes de produção estão associados a aumentos nos níveis consumidos de energia elétrica. Os custos com energia, porém, podem ser classificados como custos diretos de produção de produtos intensivos em energia, como lâminas de alumínio, produtos metálicos em geral e vidros, como custos indiretos nos demais produtos – que geralmente consideram como custos diretos apenas os gastos com matérias-primas, embalagens e materiais diretos (BRUNI E FAMÁ 2019, p. 10).

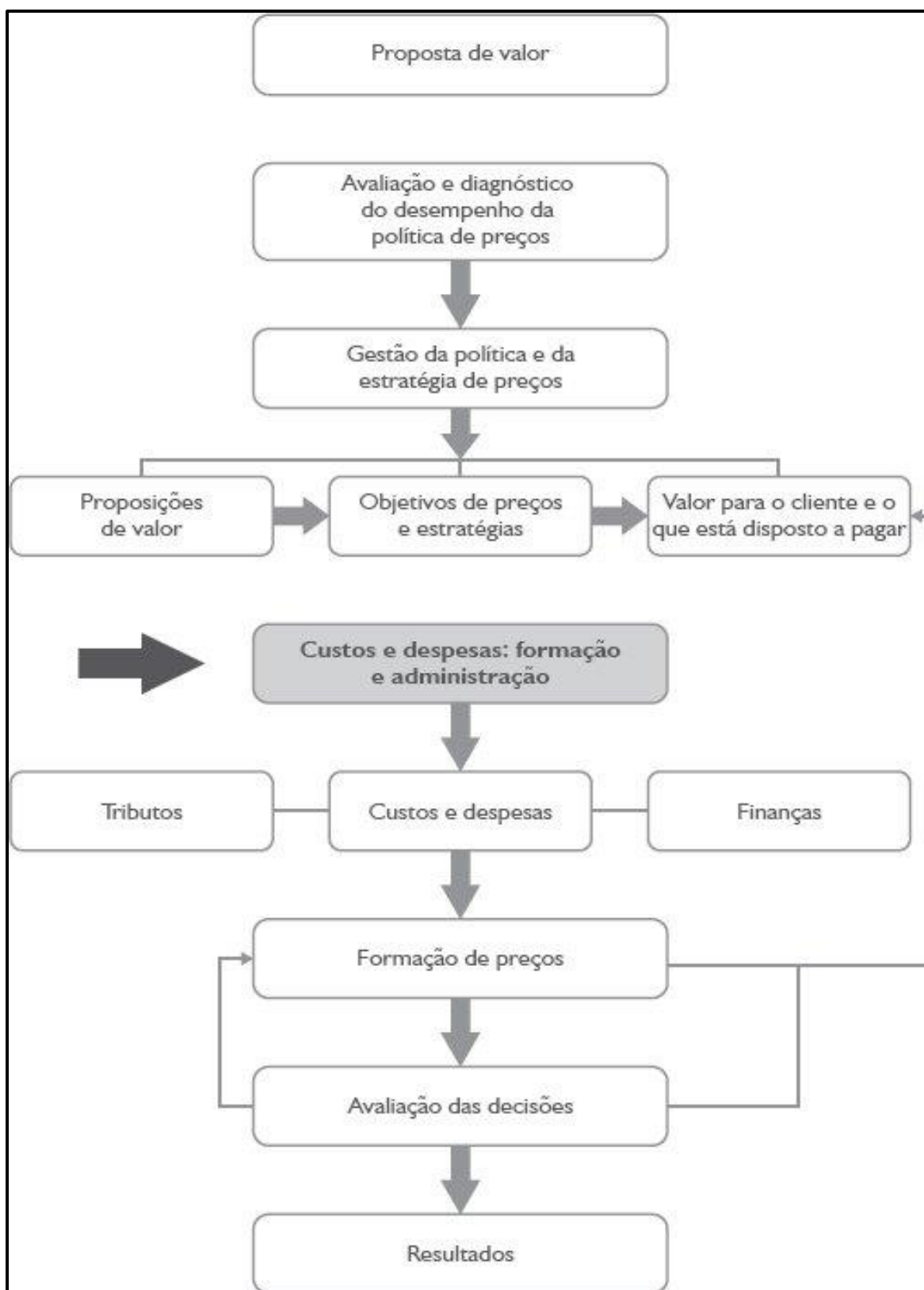
Vale ressaltar a existência de exigências legais ao adotar a Contabilidade de Custos. Yanase (2018, p. 31) explica, referente ao setor industrial, sobre não ser constituinte “[...] dos custos daquele período [...]” os produtos elaborados que não forem vendidos,

[...] isso porque há o princípio fundamental da contabilidade, em que os custos devem se relacionar com a respectiva receita, ou seja, somente será considerado custos aqueles referentes aos produtos vendidos, os demais produtos em elaboração e também os produtos acabados e não vendidos devem ser contabilizados em estoques, portanto conta do ativo.

Portanto, além das matérias-primas, a mão de obra direta e os Custos indiretos de fabricação (CIF) não vendidos permanecem em poder da empresa e vão ser contabilizados em estoques e não como despesas para efeito de apuração dos resultados da empresa (YANASE, 2018 p. 31,32).

Para entender melhor do assunto, Bernardi (2017, p. 60) retrata em sua obra, a formação dos custos e a administração em conjunto com as despesas conforme mostra a figura abaixo:

FIGURA 1 – Custos e Despesas: formação e administração



Fonte: BERNARDI (2017, p. 60)

Vale ressaltar que os custos e despesas são nomenclaturas com definições distintas, por mais que na imagem se encontrem juntos.

2.1.1 Classificação de Custos

A classificação dos custos se torna abrangente, mas será citado os mais comuns de serem vistos em uma empresa.

2.1.1.1 Custos diretos

Não é difícil identificar os custos diretos, pois a própria nomenclatura traz a sua definição com sendo os custos aplicados diretamente aos produtos ou serviços. Dos quais são os gastos com materiais, mão de obra e gastos gerais de fabricação, desde que possam ser “[...] aplicados diretamente na fabricação dos produtos” (RIBEIRO, 2017, p. 24)⁸. Como diz Santos et. al. (2018, p. 32), os custos diretos “[...] mantêm uma correspondência proporcional ao volume de produção ou serviço” e pela facilidade que possuem de serem atribuídos ou associados, dispensam os critérios de rateio.

2.1.1.2 Custos indiretos

É necessário que aconteça o sistema de rateio, pois esses custos não estão ligados diretamente ao produto, sendo também difícil mensurar, pois está relacionado com a produção da empresa em um todo. Santos et. al. (2018, p. 32) explica sobre o rateio ser um processo que possibilita a transferência dos custos indiretos aos produtos.

Viceconti e Das Neves (2018) cita exemplos de custos indiretos:

- 1) Depreciação de equipamentos que são utilizados na fabricação de mais de um produto. 2) Salários dos chefes de supervisão de equipes de produção. 3) Aluguel da fábrica. 4) Gastos com limpeza da fábrica. 5) Energia elétrica que não pode ser associada ao produto. (VICECONTI E DAS NEVES, 2018 p. 34).

Viceconti e Das Neves (2018, p.34) em continuidade ao assunto, alerta que, se uma empresa produzir somente um produto, os custos associados são titulados como diretos, mas se tiver por sua natureza como indireto, e ser considerado um valor muito pequeno, será tratado como custos indiretos, pois não é viável ser associados a cada produto.

2.1.1.3 Custos fixos e semifixos

Os custos fixos são os valores cujo próprio nome diz, fixos, pois não variam, independente do andamento da produção de uma empresa. Dubois; Kulpa; Souza (2019, p. 29) exemplifica ao citar o aluguel e o IPTU de uma fábrica, onde também inclui o seguro do automóvel em uso da empresa. Mas Crepaldi complementa:

Custos fixos são aqueles cujo total não varia proporcionalmente ao volume produzido. [...] Um aspecto importante a ressaltar é que os custos são fixos dentro de determinada faixa de produção e, em geral, não são sempre fixos, podendo variar em função de grandes oscilações no volume de produção. É um custo fixo no total, mas variável nas unidades produzidas. Quanto mais produzir, menos será o custo por unidade (CREPALDI, 2009 p. 9).

Isso significa que caso a empresa venha produzir mais do que fosse esperado por necessidade de cumprir uma certa demanda, haverá necessidade de ampliar alguns fatores que implicam nessa produção. Dubois; Kulpa; Souza (2019, p. 32) ainda incrementa ao dizer sobre alguns autores usarem a nomenclatura de semifixos para conceituar custos mistos, mas “[...] nem sempre correta. Ele defende por meio do exemplo de uma energia elétrica oriunda de uma empresa que recebe uma conta no valor de R\$ 2.000,00. Utiliza a lógica de que se for considerada um custo semifixo, pelo significado de *semi* ser considerado a metade de algo, uma metade dele será fixo e a outra variável. Tendo como parcela fixa de R\$ 20,00, enquanto a outra, variável de R\$ 1.980,00. Chegando à conclusão dos custos fixos não serem constituintes em só uma metade da conta.

2.1.1.4 Custos variáveis e semivariáveis

Como explicado anteriormente por Dubois; Kulpa; Souza (2019), os custos semifixos são nomeados de maneira nem sempre correta por alguns autores, o mesmo também se utiliza para os custos semivariáveis. Mas Viceconti e Das Neves (2018) defende os custos semivariáveis como sendo os

custos que variam com o nível de produção que, entretanto, têm uma parcela fixa mesmo que nada seja produzido. É o caso, por exemplo, da conta de energia elétrica da fábrica, na qual a concessionária cobra uma taxa mínima mesmo que nada seja gasto no período, embora o valor total da conta dependa do número de quilowatts consumidos e, portanto, do volume de produção da empresa. (VICECONTI E DAS NEVES, 2018 p. 34).

Ainda há autores que discorrem sobre a existência da nomenclatura de custos semivariáveis e defende a sua posição com exemplos acima citados. Já em relação aos custos variáveis, Crepaldi e Crepaldi relatam sobre serem

[...] uniformes por unidade, mas que variam no total na proporção direta das variações da atividade total ou do volume de produção relacionado. Exemplos: matéria-prima, embalagem. Custo variável é o custo cujo total apresenta variação diretamente proporcional ao volume de produção ou serviço; seu custo unitário é fixo. (CREPALDI E CREPALDI, 2018 p. 25).

Conclui-se segundo Crepaldi e Crepaldi (2018), que custos variáveis só será variável se for justificado ao volume total da produção.

2.1.2 Método de Custeio ABC (Activity Based Costing)

O Sistema de custeio baseado em atividades, busca de forma igualitária, atenuar os desvios provocados pelo uso do rateio. O rateio é uma divisão dos custos pelos recursos. Essa divisão deve ser proporcional a todas as funções em que se queira realizar a apuração dos custos. Como um breve exemplo de rateio, Veiga e Santos cita:

A divisão do custo de energia elétrica pelo número de peças produzidas, sem considerar que determinada peça necessita de maior utilização de energia elétrica para a produção (VEIGA E SANTOS, 2016, p. 72).

O Sistema de custeio ABC advém do princípio de que todas as atividades da empresa geram custos. O ABC é um método que busca rastrear todos os custos da entidade, bem como rastrear se as atividades da empresa estão gerando receitas, ou seja, ele avalia o que cada atividade agrega para a entidade. Ribeiro conceitua ABC como:

ABC (*Activity-Based Costing*, ou custeio baseado em atividades) é um sistema de custeio que se caracteriza pela atribuição dos custos indiretos aos produtos por meio de atividades. Atividade é um conjunto de tarefas decorrentes da combinação de recursos humanos, financeiros, materiais e tecnológicos que visa a produção de bens ou a prestação de serviços (RIBEIRO, 2018, p. 344).

Muitas entidades estariam a usar o ABC para gerar relatórios financeiros e até mesmo para auxiliar na elaboração de balanços. Se feito da maneira correta, isso é totalmente possível. Porém o ABC é um sistema para gerenciamento de custos e suas análises estratégicas.

Segundo Crepaldi e Crepaldi:

A importância que se dá à utilização do sistema de custeio ABC é em virtude de ele proporcionar informações gerenciais que auxiliam os tomadores de decisão, como, por exemplo, os custos das atividades, que possibilitam aos gestores atribuir responsabilidade aos responsáveis pela sua ocorrência. É um método de custeamento que atribui os custos primeiro para as atividades e, depois, para os produtos conforme o uso das atividades de cada produto. Produtos consomem atividades, atividades consomem recursos (CREPALDI E CREPALDI 2018, p. 215).

Esse método analisa setor a setor da entidade, de maneira individual e assim todas as despesas são levantadas com maior precisão. O custeio ABC é adotado em vários negócios e ajuda a trazer maior clareza em relação aos custos de produção de cada item, do qual facilita na tomada de decisões dos gestores.

O custeio ABC é um método poderoso para geração de receitas e controle de todas as etapas da entidade. Identificando os custos indiretos, relacionados a todos os processos na criação de valor, se torna uma excelente ferramenta para corrigir problemas e aperfeiçoar os pontos fortes.

Para Padoveze:

Podemos, então, definir o custo por atividade como um método de custeamento que identifica um conjunto de custos para cada evento ou transação de cada atividade na organização, que age como um direcionador de custos (PADOVEZE 2013, p. 252).

As empresas que optam por usar o sistema de custeio ABC, conseguem analisar quais itens tem custo mais elevado e quais são as tarefas associadas na criação de produto ou na prestação de serviço.

Tudo isso impacta diretamente na lucratividade da empresa, pois ela consegue cobrar preços justos e dessa forma atrair maior número de clientes. Além de se consolidar no mercado e tornar a marca competitiva. Dubois; Kulpa; Souza (2019, p. 156) diz que: “A perseguição ao menor custo, sem afetar a funcionalidade e a qualidade dos bens e serviços, deve ser um objetivo permanente das empresas que buscam a excelência empresarial.”

A importância existente na utilização do sistema ABC é que ele não é apenas um sistema simples, que mostra valores de estoque, mas sim, um sistema robusto, que ajuda até mesmo na tomada de decisões dos gestores, que se torna um grande diferencial. Por sua utilização conter um minucioso controle das atividades da entidade, os gestores podem acompanhar e corrigir falhas nos processos da empresa, bem como implementar ou aperfeiçoar seu controle.

Segundo Crepaldi e Crepaldi (2018), muitos são os benefícios em adotar o sistema ABC, veja:

Informações gerenciais relativamente mais fidedignas por meio de redução do rateio; proporcionar melhor visualização dos fluxos dos processos; eliminar/reduzir atividades que não agregam ao produto um valor percebido pelo cliente; identificar os produtos e clientes mais lucrativos; melhorar significativamente sua base de informações para tomadas de decisão (CREPALDI E CREPALDI 2018, p. 216).

Em contrapartida, algumas desvantagens foram observadas por Rocha e Martins, tais como:

- a) Dificuldade na seleção das atividades relevantes;
- b) Seleção de quantidade excessiva de atividades;
- c) Dificuldade no processo de contabilização das transações, documento a documento, por atividades; muitas vezes, uma proporção relevante dos custos não apresenta condições de contabilização por atividade. Isso confirma a ideia de que é praticamente inviável alocar todos os custos a todas as atividades;
- d) Dificuldade na formação de grupos de custos homogêneos e na identificação dos respectivos direcionadores de custos;
- e) Dificuldade de formar series temporais de grupos de custos e seus prováveis direcionadores, para realizar testes estatísticos de sua validação;
- f) Necessidade de coletar e de contabilizar muitos dados manualmente;
- g) Presença de fatores institucionais adversos, tais como discursos concorrentes, conflito de interesses e outros;
- h) Dificuldade para identificar o nível de capacidade normal das atividades;
- i) Criação de sistemas adicionais, planilhas e time sheets trabalhosos etc. (ROCHA E MARTINS, 2015, p. 155).

E sua adoção, ocorre claro, através de planejamento e muito cuidado. Os gestores precisam confeccionar um planejamento das atividades prestadas pela entidade em um período determinado. Para que assim ocorra a real separação dos custos e o seu resultado ser preciso e rico em detalhes, Fontoura explica que:

O método ABC parte do princípio de custeio por absorção ideal, visto que trabalha com o direcionamento de todos os custos para os produtos, tendo a visão dos custos das atividades que não agregam valor (FONTOURA, 2013, p. 103).

É essencial direcionar quais são as despesas fixas da entidade, bem como seus custos referentes a impostos, contabilidade e diferentes fontes.

O cálculo dos custos deve incluir cenários voltados a otimização dos gestores. Algumas simulações envolvendo diversas variáveis, podem ser exigidas a fim de serem facilitadas com a utilização adequada de um sistema de gestão.

Para fazer corretamente o rastreo, deve-se primeiro rastrear os custos das atividades, depois os custos dos produtos e por último outros objetos de custo. Ao

implementar o sistema ABC na entidade, Hansen e Mowen listam seis etapas que definem como essenciais:

(1) Identificar, definir e classificar as atividades e os atributos-chave; (2) atribuir o custo dos recursos para as atividades; (3) atribuir o custo de atividades secundárias para atividades primárias; (4) identificar os objetos de custo e especificar o montante de cada atividade consumida por objeto de custo específico; (5) calcular as taxas de atividades primárias; e (6) atribuir os custos de atividades aos objetos de custo. (HANSEN E MOWEN, 2009, p.392).

As atividades da entidade, são o foco principal do ABC, portanto, identificá-las é a primeira parte do projeto. Hansen e Mowen (2009, p. 393) define atividade como “as atividades representam ações empreendidas ou trabalho realizado por equipamentos ou pessoas para outras pessoas. Identificar uma atividade é o equivalente a descrever a ação empreendida”.

E tais atividades são calculadas pelos direcionadores de custos. Estes por sua vez, são identificados através da investigação das atividades.

A investigação ocorre através de questionários, formulários, entrevistas e quaisquer outra ferramenta capaz de coletar dados. Após a coleta de dados, ocorre a alocação dos custos de departamento ao custo das atividades, seja ela linha de produção, suporte de produto ou prestação de serviço. E durante todo o processo de implantação do sistema de custeio baseado em atividades, os direcionadores de custos podem ser aprimorados ou melhorados. Para Bruni e Famá (2019), existem três estágios sugeridos na construção dos direcionadores de custos:

Estágio 1: divisão dos custos atribuídos às atividades pelo número delas que ocorreu durante o período analisado.

Estágio 2: divisão dos custos atribuídos à atividade pela duração das atividades que ocorrerão durante o período, permitindo o cálculo de diferentes durações para diferentes processamentos.

Estágio 3: investigação dos custos reais necessários para a atividade em determinado produto. (BRUNI E FAMÁ, 2019. p. 120)

Tais etapas visam avaliar os custos das atividades da entidade, sempre levando em consideração os produtos, serviços, linha de produção e quaisquer outros aspectos que por ventura se mostre apropriado.

O sistema ABC examina dois grupos de custos: o de recursos e o de atividades. Na etapa de examinar os custos de recursos, ocorre uma verificação que se baseia em um direcionamento e ela se dá no sentido de verificar o consumo de recursos, a fim de determinar os pontos que se quer examinar. Veiga e Santos (2016, p.72) diz o seguinte a respeito dos direcionadores de custos e recursos: direcionadores de custos e recursos (os de primeiro estágio, que identificam a maneira como as atividades consomem recursos para custear as atividades).

Na segunda etapa, ocorre a averiguação dos custos de atividades, que busca mensurar o quanto é consumido nos produtos ou serviços de cada atividade, até seu término. Ela tem como base os custos de recursos, mas seu foco consiste em averiguar o quanto as atividades consomem. Como fundamento, Veiga e Santos (2016, p.72) discorre sobre os custos de atividades: “direcionadores de custos de atividades (identificam a maneira como os produtos e serviços consomem atividades, servindo, assim, para o seu custeamento).”

O método ABC (*Activity Based Costing*), custeio baseado em atividades, visa diminuir os gargalos no rateio dos custos indiretos. Bem como também serve como

apoio para tomada de decisões dos gestores.

Contudo, todos os métodos de custeio se atualizam e evoluem de acordo com as necessidades dos seus usuários. Conforme diz em um artigo publicado por Santana et. al. (2013), Cooper e Kaplan nas décadas de 1980, visaram corrigir deficiências graves nos métodos tradicionais através do desenvolvimento do ABC. Mas por algumas empresas enfrentarem dificuldades na sua implementação e controle, em 2004, com o intuito de complementa-lo e ajusta-lo, Kaplan e Anderson desenvolvem uma nova metodologia nomeada de TDABC (*Time Driven Activity Based Costing*).

2.1.3 Método de Custeio TDABC (Time Driven Activity Based Costing)

O método *Time Driven Activity Based Costing* ou Custeio baseado em atividade e tempo, foi desenvolvido decorrente do método ABC, que após anos de uso e aplicação pelas entidades e seus gestores, percebeu-se com sua complexidade a importância de alguns fatores, como: o tempo das atividades era um indicativo fundamental. Wernke (2019, p. 93) discorre que “com isso, aduzem que o TDABC propiciaria definições mais confiáveis de direcionadores de custos que aquelas conseguidas pelo ABC.”

O ABC então, começou a ser abandonado por empresas onde as suas atividades se tornaram complexas demais e começaram a enfrentar dificuldades na sua implementação. Wernke (2019, p. 93) ainda diz que

A concepção teórica do Custeio Baseado em Atividade e Tempo (mais conhecido como *Time-driven Activity-based Costing* – TDABC) foi delineada por Robert S. Kaplan e Steven R. Anderson, que passaram a divulgar academicamente este método a partir de artigo publicado na *Harvard Business Review*⁴.

Kaplan e Anderson (2007) discorre que o TDABC “é uma metodologia simplificada do processo de custeio” que elimina “por exemplo, a necessidade de pesquisas e entrevista com empregados para alocação de recursos a atividades.” Nele o custo total é dividido pela capacidade do setor que gerará a taxa de custo da capacidade e depois esta taxa é utilizada para distribuir os custos dos recursos de cada setor entre os objetos de custo. Sendo possível determinar a demanda de capacidade de recursos para cada item do objeto de custo.

O *time driven* utiliza o tempo para direcionar os custos dos recursos aos objetos de custo (transações, pedidos, serviços, produtos e clientes), pode ser definido pela taxa de custo da capacidade igual a divisão do custo da capacidade fornecida pela capacidade prática dos recursos fornecidos.

Para que o numerador seja estimado, precisam ser englobados na soma todos os custos de um departamento específico, seja produtivo ou operacional. Os custos da administração central e unidades de apoio, mediante o trabalho efetivo (tempo) destinado ao departamento operacional, podem ser inclusos na soma para determinar o numerador. Salvo os casos, onde segundo Kaplan e Anderson (2007) assume que alguns custos da administração central são excluídos dos departamentos operacionais, por fazerem parte exclusivamente da própria administração central.

Se um departamento em que o trabalho dos colaboradores faz o ritmo da

⁴ KAPLAN, R.S; ANDERSON, S.R. *Time-driven Activity-based Costing*. Harvard Business School. v. 4, n.45, nov. 2004.

produção de um departamento, Kaplan e Anderson (2007) expõem a forma para ser obtida o tempo mensal de trabalho real. Medida através da quantidade de horas ou minutos em que eles estejam disponíveis para execução do trabalho. O ritmo do trabalho nos departamentos automatizados é dado pela capacidade dos equipamentos, a capacidade real é medida pela quantidade de tempo da disponibilidade da máquina para realizar o trabalho, depois de ser subtraída as paradas, caso apresente necessidade de conserto.

FIGURA 2 – Capacidade prática dos colaboradores

= Nr de dias no ano (365 dias) (-) finais de semana ao ano (104 dias) (-) feriados ao ano (10 dias) (-) férias ao ano (20 dias) (-) faltas ao ano (3 dias) = capacidade prática de trabalho por ano (228 dias) ÷ Nr. de meses por ano (12 meses) = capacidade prática de trabalho por mês (19 dias) x { tempo disponível diário de trabalho por colaborador (8 horas ou 480 minutos) – pausa diária no trabalho por colaborador, ex: intervalos e treinamentos (70 minutos) = capacidade prática diária de trabalho por colaboradores (410 minutos)} = capacidade prática mensal por colaborador (19 dias x 410 minutos = 7.790 minutos) x Nr. de colaboradores do departamento (10) = capacidade prática mensal do departamento (77.900 minutos)

Fonte: SARAIVA JÚNIOR, 2010, p. 61.

Kaplan e Anderson (2007) descrevem a equação onde o tempo básico fundamental referente ao processo de um produto, possui comportamento linear e aditivo, por meio do: tempo de processamento do objeto de custos igual o somatório da duração de cada atividade igual à $\beta_0 + \beta_1 X_1 = \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \dots + \beta_i X_i$.

O tempo-padrão para a execução da atividade básica é demonstrado por β_0 , o tempo para as atividades incrementais por β_1 e a quantidade de atividades incrementais por X_i .

Alguns benefícios na utilização do TDABC foram descritos por Wernke, bem como suas limitações:

a)A possibilidade de elaborar equações de tempo facilita a implementação do TDABC nos *softwares* de gerenciamento de custos, além de auxiliar nas atualizações posteriores de dados e facultar projeções relacionadas com aumentos ou reduções na demanda das atividades. b)Essa metodologia de custeamento permite que seja evitada a alocação dos custos relativos à ociosidade aos objetos de custeio [. . .]c) [...]d) A etapa de elaboração das equações de tempo possibilita que os pedidos/clientes sejam tratados como diferentes, se necessário. [...] e)A concepção teórica do TDABC consegue aproveitar os dados disponíveis nos *softwares* integrados de gestão empresarial [...] e de relacionamento com clientes (CRMs) por ocasião da montagem das equações de tempo. Com isso, a atualização periódica pode ser feita rapidamente a partir do banco de dados desses aplicativos.f)É aplicável a diversos tipos e portes de empresas, inclusive aquelas que tem operações consideradas de alta complexidade ou que abrangem uma gama enorme de objetos de custeio (como clientes, canais ou processos específicos). (WERNKE, 2019. p. 99,100)

Em relação as suas limitações, pode-se demonstrar:

- 1) No âmbito das empresas que produzem “sob encomenda”, a imprevisibilidade pode prejudicar a adesão deste método. (...)
- 2) O subjetivismo atribuído ao ABC pode se manter no TDABC porque este está assentado no tempo necessário para executar uma atividade. Porém, referidas estimativas de duração (horas ou minutos) requeridas para implementar o TDABC, mesmo para atividades rotineiras, podem não ser tão precisas ou ainda conter aproximações inconsistentes da realidade.
- 3) A depender das características de cada empresa, talvez seja necessário um volume enorme de dados para estimar adequadamente as equações de tempo. (WERNKE, 2019, p.100)

Entende-se que o TDABC sugere uma aproximação mais real do custo de maneira simplificada, enquanto o ABC por sua complexidade, pode se tornar inexecutável para algumas empresas.

Logo, o TDABC que faz a utilização dos custos reais e leva em consideração a disponibilidade de tempo da empresa, propõe-se a simplificar os métodos de custeio. Além disso, ele permite que os usuários criem fórmulas ou as altere a qualquer momento, sem que sua estrutura seja modificada.

3 METODOLOGIA

Devido à grande dificuldade de encontrar material teórico acerca da comparação entre os dois métodos de custeio, o ABC e o TDAB, este trabalho trouxe a iniciativa de evidenciar um tema muito relevante, tanto para a área contábil, quanto para os que dela utilizem. O método apresentado nesta pesquisa dispõe de uma proposta simulada de análise comparativa.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Quanto à classificação do problema, é descrito como qualitativo, que para Marconi e Lakatos (2017, p.302) é expressa como “o estudo que se desenvolve numa situação natural oferecendo riqueza de dados [...]”. Em relação ao objetivo, tem-se como descritivo por ser um assunto já conhecido. O intuito é tão somente trazer uma nova visão sobre o tema, com busca em uma pesquisa bibliográfica. Azevedo (2013, p.11) é sucinta ao dizer que “pesquisa bibliográfica – reúnem o máximo de informações sobre o assunto”, e Lakatos e Marconi tipifica pesquisa descritiva como:

Faz referência às partes mais importantes, componentes do texto. Utiliza frases curtas, cada uma correspondendo a um elemento importante da obra. Não é simples enumeração de palavras colhidas do sumário do trabalho. Não dispensa a leitura do texto completo, pois apenas descreve sua natureza, forma e propósito (MARCONI E LAKATOS 2019, p. 60).

3.2 PROCEDIMENTOS TÉCNICOS

A pesquisa se deu através de diversas fontes já publicadas, tais como: livros, teses de doutorado, dissertações de mestrado e artigos científicos que abordaram acerca do assunto proposto.

As evidências do gerenciamento estratégico de custos, que faz uma revisão sobre os métodos ABC (*Activity Based Costing*) - “Custeio baseado em atividade” e TDABC (*Time Driven Activity Based Costing*) - “Custeio baseado em atividade e tempo”, se apoia em autores como: Kaplan e Anderson (2007), Bonho; Silva; Santos (2018), Hansen e Mowen (2009), Padoveze (2013), Ribeiro (2017, 2018), Pereira (2019), Welington e Martins (2015).

3.3 COLETA DE DADOS E INSTRUMENTAIS

Na verificação da aplicação do método ABC será observado que o mesmo apresenta como resultado a mensuração do custeio através da rastreabilidade das atividades da empresa. Desse modo, é possível compreender que este método foca na atividade como um todo, ou seja, o tempo em que o colaborador não está realizando tal atividade.

No TDABC é possível verificar que, além de ser um método menos complexo, ele dispensa o tempo em que o colaborador (Técnico de Enfermagem) não está executando tal atividade, reduzindo assim o custo com a ociosidade.

Verificado esses resultados será feito uma análise comparativa simulada das principais diferenças na utilização dos métodos ABC e TDABC, com a busca de evidenciar qual é o melhor método a ser usado.

Portanto, essa revisão bibliográfica traz, não só novas contribuições acerca do tema, mas também uma nova ótica sobre o assunto, visto a importância da aplicabilidade dos conceitos dos métodos ABC e TDABC, que impactam na eficácia de mensurar a qualidade das informações gerenciais.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

O cumprimento da proposta simulada de análise comparativa entre os métodos ABC e TDABC ocorrerá no ambiente de uma empresa no ramo hospitalar. A empresa, como também todos os dados expostos, são fictícios, sem fugir de um cenário real.

Nesse cenário será descrito o setor de Unidade de Terapia Intensiva (UTI) em um hospital de rede privada, onde os Técnicos de Enfermagem (colaboradores da empresa), realizam a atividade da conferência das medicações que serão aplicadas em cada paciente. Esta atividade é composta pela equipe de vinte Técnicos de Enfermagem para atender a demanda da capacidade máxima para vinte pacientes.

Para realizar a simulação foi considerado os seguintes custos indiretos, que deverão ser alocados nas atividades:

Tabela 01- Custos Indiretos

Custos Indiretos	R\$
Salário Técnicos de Enfermagem	R\$ 26.000,00
EPI	R\$ 1.200,00
Total dos recursos	R\$ 27.200,00

Fonte: as autoras, com dados simulados.

A primeira tabela apresenta os custos indiretos que deverão ser alocados às

atividades propostas neste estudo, onde foi utilizado apenas os custos simulados da atividade Técnicos de Enfermagem, perfazendo um total de R\$ 27.200,00 (vinte e sete mil e duzentos reais), com os salários dos técnicos de enfermagem e Equipamento de Proteção Individual (EPI).

Tabela 02- Direcionadores de Custos por Atividade

Atividade	Direcionadores de Custos	Procedimentos
Conferir Medicação	nº de conferência	1.800
Administrar Medicamentos	nº de procedimentos	6.600
Mudar decúbito	nº de procedimentos	7.200
Higienizar pacientes	nº de procedimentos	1.200
Realizar Balanços Hídricos/ Relatórios de Enfermagem	nº de balanços hídricos/relatórios de enfermagem	1.200
Total		18.000

Fonte: as autoras, com dados simulados.

Para simulação do método de custeio ABC, temos os seguintes direcionadores de custos (tabela 02) para as atividades propostas, que são: a conferência de medicamentos (1.800 conferências), administração de medicamentos (6.600 procedimentos), mudança de decúbito (mudar a posição do paciente) (7.200 procedimentos), banhos em pacientes (1.200 procedimentos) e balanços hídricos/relatórios de enfermagem (1.200 balanços hídricos/relatórios de enfermagem) contendo: situações e ocorridos durante o dia, uso de tudo o que foi administrado para fins de faturamento, saturação, pressão, temperatura, que são os sinais vitais, relatam por exemplo uso de tal medicação em tal horário, uso de material para curativos, etc.

Tabela 03 – Distribuição dos Custos Indiretos às Atividades – ABC

Atividade	Proce- dimentos	% da Atividade	Custo da Atividade	Custo Unitário
Conferir Medicação	1.800	10%	R\$ 2.720,00	R\$ 1,51
Administrar Medicamentos	6.600	37%	R\$ 9.973,33	R\$ 1,51
Mudar decúbito	7.200	40%	R\$ 10.880,00	R\$ 1,51
Higienizar pacientes	1.200	7%	R\$ 1.813,33	R\$ 1,51
Realizar Balanços Hídricos/ Relatórios de Enfermagem	1.200	7%	R\$ 1.813,33	R\$ 1,51
Total	18.000	100%	R\$ 27.200,00	R\$ 7,56

Fonte: as autoras, com dados simulados.

Conforme a tabela 03, foram distribuídos os custos indiretos das atividades por procedimentos, tendo como custo unitário o valor de R\$ 1,51 (um real e cinquenta e um centavos), para cada atividade, para ser alocado ainda aos custos com pacientes.

Para analisar o segundo cenário, agora utilizando o método TDABC, considera-se um mês em que o setor permaneça com os mesmos vinte pacientes e ainda que seja obrigatório realizar a conferência das medicações de cada paciente.

Essas atividades são realizadas pelos técnicos de enfermagem entre as suas trocas de plantões (total de duas trocas de plantão diário, um diurno e o outro noturno), como também na entrada das medicações fornecidas pela farmácia para serem usadas no decorrer do dia para cumprimento de uma nova prescrição médica (toda prescrição médica tem validade de horário, onde inicia-se uma nova prescrição médica todos os dias).

Ao utilizar o método TDABC, leva-se em consideração o tempo que será executado para a realização dessas atividades para a alocação dos recursos utilizados.

Para isso será levantado a capacidade prática mensal dos colaboradores para alocação dos recursos consumidos em cada atividade proposta.

Tabela 04 – Capacidade Prática Mensal – Técnicos de Enfermagem

Capacidade Prática	Quantidade
(=) Dias no mês	30 dias
(-) Folga no mês	15 dias
(-) Faltas no mês	0 dias
(=) Capacidade Mensal	15 dias
(x) Capacidade prática diária (jornada de trabalho diária 12h ou 720min)	720 minutos
(=) Capacidade Prática Mensal	10.800 minutos
(=) Capacidade Prática Mensal 20 Técnicos de Enfermagem (10x9.900min)	216.000 minutos

Fonte: as autoras, com dados simulados.

Durante o mês, demonstrou-se a capacidade prática equivalentes aos minutos em que os Técnicos de Enfermagem estiveram à disposição da empresa (tabela 04), levando em consideração a jornada de trabalho com a carga horária diária de 12h/36h, onde os técnicos trabalham em dias alternados, ou seja, dez laboraram em dias ímpares, enquanto os outros dez em dias pares, totalizando 216.000 minutos no período de um mês.

Tabela 05 – Custo por Minuto

Capacidade Prática Mensal 20 Técnicos de Enfermagem		216.000
Custos Indiretos das atividades	R\$	27.200,00
Custos por Minutos	R\$	0,13

Fonte: as autoras, com dados simulados.

Na tabela 05, demonstrou-se o valor dos custos por minuto em R\$ 0,13 (treze centavos). O resultado foi obtido através dos custos indiretos das atividades de R\$ 27.200 (vinte e sete mil e duzentos reais) dividido pela capacidade prática mensal dos vinte Técnicos de Enfermagem, 216.000 minutos.

É possível mensurar o custo do valor de cada atividade baseada no tempo em que os Técnicos de Enfermagem gastam ao realizar cada atividade. Para isso é necessário dispor das informações inerentes ao tempo por procedimento. Na conferência de medicação estima-se em média o tempo de 10 minutos, 5 minutos para administrar cada medicação para cada paciente, 7 minutos para manusear cada paciente para a mudança de decúbito, 45 minutos para ser realizado banho em cada paciente (sendo eles acamados e idosos) e 20 minutos para serem realizadas as anotações nos balanços hídricos/relatórios de enfermagem para cada paciente.

Estima-se o valor total de 20 minutos, pois esses minutos são fracionados decorrente a necessidade que surgir de ser relatado informações por curtos períodos durante as 12h de cada plantão.

Tabela 06 – Total de Minutos por Atividades

Atividade	Tempo por procedimentos/minutos	Nº de Procedimentos	Total de Procedimentos x minutos
Conferir Medicação	10	1.800	18.000
Administrar Medicamentos	5	6.600	33.000
Mudar decúbito	7	7.200	50.400
Higienizar pacientes	45	1.200	54.000
Realizar Balanços Hídricos/ Relatórios de Enfermagem	20	1.200	24.000
Total	87	18.000	179.400

Fonte: as autoras, com dados simulados.

Pode-se observar na tabela 06, que os números de procedimentos multiplicados pelo tempo gasto por cada procedimento levaram ao resultado em minutos que cada atividade precisa para ser executada. Esses minutos são aproveitados para serem multiplicados pelo valor do seu custo unitário de R\$ 0,13 (treze centavos),

Tabela 07 – Custos por Atividades Realizadas

Atividade	Total de minutos	Custo Unitário	Custo total por Atividade
Conferir Medicação	18.000	R\$ 0,13	R\$ 2.266,67
Administrar Medicamentos	33.000	R\$ 0,13	R\$ 4.155,56
Mudar decúbito	50.400	R\$ 0,13	R\$ 6.346,67
Higienizar pacientes	54.000	R\$ 0,13	R\$ 6.800,00
Realizar Balanços Hídricos/ Relatórios de Enfermagem	24.000	R\$ 0,13	R\$ 3.022,22
Total dos Custos Efetivos			R\$ 22.591,11

Fonte: as autoras, com dados simulados.

A tabela 07 apresenta o custo de cada atividade baseada no tempo, com o valor total de R\$ 22.591,11 (vinte e dois mil e quinhentos e noventa e um reais e onze centavos).

Tabela 08 – Custo de Ociosidade

Custos Indiretos das Atividades	Custos Efetivos	Custo Total Ociosidade	Ociosidade em Minutos (216.000 - 179.400)	Percentual da Ociosidade
R\$ 27.200,00	R\$ 22.591,11	R\$ 4.608,89	36.600	16,94%

Fonte: as autoras, com dados simulados.

Na tabela 08, ao utilizar os custos indiretos das atividades (R\$27.200,00) subtraídos pelos custos efetivos (R\$ 22.591,11), tem-se o resultado da ociosidade de R\$ 4.608,89 (quatro mil e seiscentos e oito reais e oitenta e nove centavos), que representam 16,94% do tempo total dispendido pelos colaboradores. Ou seja, dos 216.000 minutos, que em valor monetário representam R\$ 27.200,00 (vinte e sete mil e duzentos reais), somente 179.400 minutos são efetivamente trabalhados, dos quais correspondem à R\$ 22.591,11 (vinte e dois mil e quinhentos e noventa e um reais e onze centavos). O tempo ocioso de 36.600 minutos equivalentes à R\$ 4.608,89 (quatro mil e seiscentos e oito reais e oitenta e nove centavos) demonstram os valores em que os Técnicos de Enfermagem não estão efetivamente trabalhando, devido as pausas realizadas durante a sua jornada de trabalho.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O método de Custeio ABC, surge para ajudar nas tomadas de decisões dos gestores. Isso porque ele é capaz de rastrear todos os custos da entidade e avaliar se uma atividade específica está gerando lucro. Por avaliar cada setor da empresa de forma individual, o método ABC se torna poderoso para geração de receitas e controle, além de ser uma excelente ferramenta para fortalecer a marca da entidade. Entretanto este método é complexo, de alto custo e traz resultados a longo prazo.

Na presente proposta simulada ficou claro que a aplicação do ABC é capaz de rastrear as atividades do hospital, contudo ela não é capaz de demonstrar de forma fidedigna os custos gerados por estas atividades. Isto porque o método fez a contabilização de todo o tempo em que o colaborador estava no hospital, não diferenciando o tempo em que o mesmo estava realizando as pausas, ao fazer uso do seu intervalo para almoço, por exemplo.

No Método de Custeio TDABC, as informações chegam a médio prazo, além de ser um método menos complexo e com maior adaptabilidade entre os colaboradores da entidade. O método TDABC veio resolver um gargalo do ABC, pois contabiliza somente o tempo em que a atividade é executada, observando o tempo que o funcionário está ocioso.

Ao considerar toda a abordagem feita durante a pesquisa verificou-se que o método de custeio TDABC se mostrou mais relevante comparado com o método de custeio ABC, por levar em consideração o tempo em que a atividade é executada, diminuindo assim o custo de ociosidade na atividade proposta. Indicando que a visão mais tradicionalista das estruturas que tem por base a disponibilização dos recursos é carente, no sentido de não mensurar o custo de ociosidade.

Ao ser aplicado os dois métodos, verificou-se que, com o método ABC, o hospital perde financeiramente, pois esse método leva em consideração todo o tempo em que o empregado está na empresa, enquanto com o método TDABC há grande vantagem financeira, pois esse avalia somente o tempo em que o empregado está executando a ação proposta. E com o método TDABC é possível mensurar o quanto de recursos ociosos estão presente na execução da atividade laboral, importantes para uma gestão mais eficaz dos custos.

Apesar da evidente vantagem em adotar o método TDABC, a sua relação custo-benefício foi mensurada com o ABC como uma evolução dele. Em comparação com os demais métodos de custeio, o TDABC passa a ser um método mais atualizado, ainda baseado em atividades, mas buscando atender as novas necessidades das empresas na gestão de custos, observando agora o tempo efetivamente trabalhado.

REFERÊNCIAS

- AZEVEDO, C.B. **Metodologia Científica ao Alcance de Todos**. 3. ed. Barueri, SP: Manole, 2013.
- BERNARDI, L.A. **Formação de Preços: estratégias, custos e resultados**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- BONHO, F.T.; DA SILVA, F.M.; DOS SANTOS, A.A. **Contabilidade Básica**. Porto Alegre: SAGAH, 2018.
- BRUNI, A.L; FAMÁ, R. **Gestão de Custos e Formação de Preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- CERVO, A.L; BERVIAN, P.A; DA SILVA, R. **Metodologia Científica**. 6 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- CREPALDI, S.A. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 4a. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- CREPALDI, S.A; CREPALDI, G.S. **Contabilidade de Custos: casos práticos, exercícios e questões, atualizado com as Legislações Fiscal e Societária, IFRS, CPCs e NBC, contempla o programa do Exame de Suficiência do CFC**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- DUBOIS, A; KULPA, L; SOUZA, L.E. **Gestão de Custos e Formação de Preços: conceitos, modelos e ferramentas, capital de giro, margem de competitividade, exemplos práticos, teses e exercícios**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- FONTOURA, F.B. B. da. **Gestão de Custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio**. São Paulo: Atlas, 2013.
- GIL, A.C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GRECO, A. L; AREND, L.R. **Contabilidade: teoria e prática básicas**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- HANSEN, D.R; MOWEN, M.M. **Gestão de Custos: contabilidade e controle**. Cengage Learning Brasil, 2009.
- IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da Contabilidade**. Colaborador RIOS, R.P. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2021.
- KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. **Custeio Baseado em Atividade e Tempo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.
- MARCONI, M.A; LAKATOS E.M. **Metodologia Científica: ciência e conhecimento científico, métodos científicos, teoria, hipótese e variáveis, metodologia jurídica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2017

MARCONI, M.A; LAKATOS E.M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MARCONI, M.A; LAKATOS E.M. **Metodologia do Trabalho Científico: projetos de pesquisa, pesquisa bibliográfica, tese de doutorado, dissertações de mestrado, trabalhos de conclusão de curso**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

MARION, J.C; DIAS, R.; TRALDI, M.C. **Monografia Para os Cursos de Administração, Contabilidade e Economia**. São Paulo: Atlas, 2002.

PADOVEZE, C.L. **Contabilidade de Custos: teoria, prática, Integração com Sistemas de Informações (ERP)**. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

PEREIRA, J.M. **Manual De Metodologia Da Pesquisa Científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade de Custos**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade Básica**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade de Custos**. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

ROCHA, W; MARTINS, E. **Métodos de Custeio Comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**, 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

RUDIO, F.V. **Introdução ao Projeto de Pesquisa Científica**. Petrópolis, RJ: Vozes, 1986.

SARAIVA JÚNIOR, A.F. **Decisão de Mix de Produtos sob a Ótica do Custeio Baseado em Atividades e Tempo**. São Paulo, 2010. cap. 3, p. 61.

SANTANA, A.F.B; AFONSO, P; FAGUNDES, J.A. Time Driven Activity Based Costing (TDABC): um perfil dos artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos: ABC**, p. 1-16, 2013.

SANTOS, A.A.DOS; SILVA, F.P da; BARRETO, J.S; GUAZZELLI, A.M. **Gestão de Custos**. Porto Alegre: SAGAH, 2018.

TOZONI-REIS, M.F.C. **Metodologia da Pesquisa**. 2. ed. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2009.

VEIGA, W.E; SANTOS, F.A. **Contabilidade de custos: gestão em serviços, comércio e indústria, exemplos práticos, e estudo de caso, exercícios propostos com respostas, questões do enade e do exame de insuficiência (CFC) com desenvolvimento da resolução**. São Paulo: Atlas, 2016.

VICECONTI, P; NEVES, S.DAS. **Contabilidade Básica**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

VICECONTI, P; NEVES, S.DAS. **CONTABILIDADE DE CUSTOS: um enfoque direto e objetivo.** 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

WERNKE, R. **Análise de Custos e Preços de Venda: ênfase em aplicações e casos nacionais.** 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

YANASE, J. **Custos e Formação de Preços: importante ferramenta para tomada de decisões.** São Paulo: Trevisan, 2018.