

IMPLEMENTAÇÃO DO CUSTEIO ABC EM UMA *STARTUP* PRESTADORA DE SERVIÇOS: UM ESTUDO DE CASO

IMPLEMENTATION OF ABC COSTING IN A STARTUP SERVICE PROVIDER: A CASE STUDY

IMPLEMENTACIÓN DEL COSTE ABC EN UNA INICIO DE PROVEEDOR DE SERVICIOS: UN ESTUDIO DE CASO

*Matheus Rodrigues Trindade*¹
Universidade Federal de Alfenas

*Maria Aparecida Curi*²
Universidade Federal de Alfenas

RESUMO

O presente trabalho aborda duas temáticas da administração e contabilidade de custos que ainda são pouco difundidas, não só no campo da teoria, mas também pouco praticadas empiricamente, sendo: a implementação do Custeio Baseado em Atividades (ABC) em empresas de micro e pequeno porte e este método de custeio aplicado a empresas prestadoras de serviços e de base tecnológica. Nesse sentido, o objetivo deste artigo consistiu em analisar a implementação da metodologia de custeio ABC em uma empresa prestadora de serviços *on-line*, de pequeno porte, auto-denominada *Startup* com infraestrutura operacional baseada em Sistemas de Tecnologia da Informação (STIs). Os principais resultados mostraram os fatores de sucesso e desafios na implementação e sua utilização no processo de tomada de decisão. Por fim, conclui-se que o Custeio Baseado em Atividades (ABC), pode ser uma propositiva ferramenta gerencial para empresas prestadoras de serviços, inclusive de base tecnológica.

Palavras-chave: *Startup*. Serviços. *Activity Based Costing*

ABSTRACT

The present work deals with two themes of administration and cost accounting that are still not widespread, not only in the field of theory, but also little practiced empirically, namely: the implementation of Activity Based Costing (ABC) in micro and small companies and this costing method applied to service providers and technology-based companies. In this sense, the objective of this article was to analyze the implementation of the ABC costing methodology in a small company providing online services, self-styled *Startup* with operational infrastructure based on Information Technology Systems (ITS). The main results showed the success factors and challenges in the implementation and its use in the decision-making process. Finally, it is concluded that Activity-Based Costing (ABC) can be a purposeful management tool for service providers, including technology-based ones.

Keywords: *Startup*. Services. *Activity Based Costing*.

RESUMEN

El presente trabajo aborda dos temas de la administración y contabilidad de costos que aún son poco difundidos, no sólo en el campo de la teoría, sino también poco practicados empíricamente, a saber: la implementación del Costeo Basado en Actividades (ABC) en las micro y pequeñas empresas y este método de costeo aplicado a empresas de servicios y de base tecnológica. En este sentido, el objetivo de este artículo

¹ Bacharel em Ciência e Economia pela Universidade Federal de Alfenas (UNIFAL-MG). E-mail: matheusrodriguesrindade3@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7180-0724>.

² Doutora em Administração pela Universidade Federal de Lavras – UFLA e Professora da Universidade Federal de Alfenas - UNIFAL-MG. E-mail: maria.curi@unifal-mg.edu.br. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9811-0069>.

fue analizar la implementación de la metodología de costeo ABC en una pequeña empresa proveedora de servicios en línea, autodenominada Startup con infraestructura operativa basada en Sistemas de Tecnologías de la Información (ITS). Los principales resultados mostraron los factores de éxito y desafíos en la implementación y su utilización en el proceso de toma de decisiones. Finalmente, se concluye que el Costo Basado en Actividades (ABC) puede ser una propuesta herramienta de gestión para las empresas prestadoras de servicios, incluidas las de base tecnológica.

Palabras clave: *Puesta en marcha. Servicios. Costeo basado en actividades.*

1. INTRODUÇÃO

De acordo com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae) (2014), o principal motivo da mortalidade das empresas com até cinco anos de vida é a dificuldade da empresa gerir e gerar capital e lucro, o que está diretamente ligado a falta de conhecimento dos gestores destas empresas acerca do custo de seus produtos e serviços, assim como a formação desses preços a partir da conceituação de custos (BACIC *et al.*, 2011).

No mundo real, a contabilidade de custos é algo praticamente fora da realidade das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (ME e EPP) (BACIC *et al.*, 2011), o que logo sugere um desafio para a contabilidade de custos, profissionais da área contábil, assim como na sobrevivência deste tipo de negócio. Conforme argumenta Megliorini (2012, p.7), o conhecimento sobre os custos “é uma condição essencial para ‘tocar’ uma empresa, independente do tipo - comercial, industrial ou prestadora de serviços - e do porte - pequeno, médio ou grande”. Ao considerar mercados com alta competitividade, “o conhecimento e a arte de administrar são fatores de sucesso em qualquer empresa” (MEGLIORINI, 2012, p. 7).

Nesse sentido, o presente trabalho busca contribuir com duas situações complexas e de relevância, uma delas amplamente percebida pela literatura de custos: a aplicação e o gerenciamento do custeio em ME e EPP, sendo essa a principal causa de mortalidade das micro e pequenas empresas (SEBRAE, 2014). A segunda situação igualmente complexa é a aplicação da contabilidade de custos em uma empresa nativa digital, cuja composição do custeio difere dos itens tradicionais da composição, como aluguel, despesas da operação de espaços físicos e composição da mão de obra (MEGLIORINI, 2012).

Soma-se a isso, o fato de que métodos de custeio tradicionais têm recebido diversas críticas, ao longo dos anos, haja vista as suas limitações quanto ao tratamento dos diversos elementos custos. É nesta perspectiva que surgiu e se desenvolveu o *Activity*

Based Costing (ABC) ou Custeio Baseado em Atividades, um método que consiste no direcionamento de custos às atividades geradoras de receita (CAVALCANTE, 2014).

Diante deste contexto, o objetivo desta pesquisa consistiu em analisar a implementação da metodologia de custeio ABC em uma empresa prestadora de serviços on-line, de pequeno porte, autodenominada *Startup* com infraestrutura operacional baseada em Sistemas de Tecnologia da Informação (STIs).

Além desta introdução, o artigo parte do marco teórico sobre Contabilidade de Custos e Custeio ABC para, em seguida, explicitar como o estudo de caso foi conduzido para avaliar a aplicação do custeio em uma *Startup* (NISYAMA, 2021). Adiante, descreve-se os resultados e, ao fim, são tecidas conclusões.

2 MARCO TEÓRICO

2.1 Contabilidade de Custos: base teórica e tipos de custeio

Dentro das diversas vertentes derivadas da ciência contábil, a contabilidade de custos é substancial. De acordo com Ferreira (2018, p. 1): “A contabilidade de custos é a área da contabilidade que trata dos gastos incorridos na produção de bens e serviços”, e a gestão dos custos é fator crucial para as corporações, o que é amplamente reforçado pela literatura (MEGLIORINI, 2012; MARTINS, 2010; MACHADO, 2012; CAVALCANTE, 2014).

A Contabilidade de Custos, de acordo com Silva Filho e Silva (2022, p. 3), tem suas origens e desenvolvimento “juntamente com a Revolução Industrial na segunda metade do Século XVIII, como uma ramificação da Contabilidade Financeira, advinda da necessidade em obter um maior controle sobre os valores atribuídos aos produtos e serviços das indústrias”.

Ferreira (2018) explica que a contabilidade de custos não necessariamente servirá para alimentar um conteúdo ou fonte externa de informações, mas sim como um importante braço para conhecimento e formação de preços de produtos e serviços, assim como apoio basilar ao processo de tomada de decisão junto aos gestores. O autor também aponta a divisão da contabilidade de custos em dois tipos: Contabilidade Industrial e Contabilidade de Serviços.

Com a historicidade, é perceptível que o surgimento da contabilidade de custos veio da necessidade de se adequar as práticas contábeis as mudanças no mundo

econômico e social, o que foi intensificado pelas sucessivas eras de industrialização vivenciadas com o passar do tempo (SILVA FILHO; SILVA, 2022). Não obstante, é importante estabelecer que, atualmente, a contabilidade de custos é um importante apoio ao processo de tomada de decisão, e segundo Carvalho e Sabino (2021), é por meio desta que se alimenta os sistemas informacionais, que se gerencia dados de diversos tipos de gestão, além do exercício do controle de custos, ou seja, uma visão além da precificação e da avaliação do custo do estoque tão somente.

Ao empregar a contabilidade de custos, é essencial delimitar a diferença entre custos e despesas, sendo os custos aqueles diretamente ligados à produção e as despesas como sendo aquelas ligadas ao ambiente interno da empresa, como: despesas administrativas e de escritório, vendas e marketing (MEGLIORINI, 2012). Após a etapa de diferenciação entre custos e despesas, se inicia o processo de apropriação dos custos que pode seguir alguns métodos sendo os mais difundidos: o custeio por absorção, o custeio variável e o custeio ABC (MARTINS, 2010; MEGLIORINI, 2012), sendo este último o foco deste artigo e, portanto, explicado na próxima subseção.

2.2 Custeio ABC e mapeio de atividades

Há uma preocupação geral com relação a utilização de métodos de custeio pelas empresas, ou a defasagem dos métodos de gerenciamento de custos, o que sugere a utilização do custeio baseado em atividades traduzido do inglês *Activity Based Costing* (ABC). O ABC é considerado por muitos autores como o ideal para o enfrentamento dessa defasagem, ou novos recortes de implementação (MACHADO, 2012).

A lógica do custeio ABC consiste, basicamente, na atribuição dos custos das atividades ao produto ou serviço, partindo do pressuposto de que cada bem ou serviço possui um conjunto de atividades que levam a sua entrega final. Dessa forma, evita-se os equívocos do tradicional processo de rateio que vem sofrendo dificuldade, haja vista os novos custos com automação e o crescimento sem controle devido dos custos indiretos de produção (CAVALCANTE, 2014).

O Custeio Baseado em Atividades é também definido em um consenso bibliográfico como o mapeamento das atividades substanciais e de rentabilização da organização, seguido por atribuição dos custos a essas atividades. Nesse sentido, a implementação do ABC se torna mais desafiadora quando comparada a outros métodos de custeio, pois exige uma modelagem básica de todos os processos operacionais, tais

como, organograma, setorização, atividades de cada setor o que recai diretamente na coleta de informações de diversos aspectos para a definição do ABC (ALMEIDA, 2021). Reiterando, a aplicação do ABC em um negócio exige investimento em *softwares*, inteligência de dados, *know-how* e engajamento dos envolvidos, além da cultura organizacional que deve ser adaptável para que sua implementação seja possível (AILLÓN, 2018).

2.3 Startups: definição e custeio

À luz de Castells (2008), a sociedade tem se tornado cada vez mais voltada a utilização da tecnologia de informação para a realização de suas atividades, seja no estilo de vida das pessoas ou no *modus operandi* dos negócios. As relações sociais tem se moldado no digital e esse processo teve início nos anos 1990, com o teletrabalho e a necessidade de dispersão dos grandes fluxos frente às pandemias, mudanças climáticas, trânsito, superlotações e demais problemas ocasionados, segundo Castells (2018), pelos grandes fluxos. Tal contexto descortina uma sociedade que tende a utilização das Tecnologias de Informação (TICs) e, com isso, pode-se apontar o surgimento das *Startups* (BENEDICTO, 2019).

O Conceito de *Startup* não é consensual, coexistindo diversas assertivas que levam a distorções ou, até mesmo, causam equívocos pela vasta pluralidade de entendimentos sobre o termo (ROCHA, 2019). Por conta disso, para fins desta pesquisa, compreende-se que *startup* é um modelo de negócio que se baseia na inovação como critério básico para a produção de bens e serviços, normalmente utilizando-se das TICs em sua estruturação, cuja estratégia é voltada ao crescimento escalável e exponencial (BENEDICTO, 2019). Adicionalmente, as *startups* partem de um modelo de negócios novo, que se valida no mercado com base na prototipagem e na formação de novos produtos e serviços (BENEDICTO, 2019).

A Visão Baseada em Recursos (VBR) é um delimitador importante nas estratégias de negócios direcionados ao digital, pois por meio do entendimento do negócio enquanto um compilado de recursos disponíveis ou não, se tem por pressuposto o mapeamento das atividades (MEDEIROS JÚNIOR, 2015), requisito básico à implementação do ABC. Ainda que haja lacunas na literatura com relação a aplicação de custeio em *Startups*, Nisiyama (2021) argumenta que a aplicação do método ABC em negócios desse tipo, em especial no setor de tecnologia, mostra êxito na aplicação, além de resultados propositivos no encaixe do modelo de negócio.

3 METODOLOGIA

Para o presente trabalho, optamos pelo estudo de caso como metodologia de pesquisa, pois de acordo com Ventura (2007, p. 384) “com este procedimento se supõe que se pode adquirir conhecimento do fenômeno estudado a partir da exploração intensa de um único caso”. De forma complementar, no entendimento do citado autor, esta metodologia não possui um rigor, ou receita pré-definidos, mas parte da lógica da seleção do caso, entendimento deste, seguindo para a coleta, interpretação e análise do caso em estudo (VENTURA, 2007).

A investigação foi realizada em três etapas, quais sejam: (a) seleção da empresa estudada; (b) contato com a organização e levantamento de dados; (c) implementação do ABC.

Em relação à seleção da empresa, a entidade pesquisada foi escolhida com base na acessibilidade e na proximidade dos pesquisadores com a organização. Isso foi essencial para se ter acesso aos dados e processos internos.

Após isso, fez-se contato com a organização para levantamento dos dados necessários à confecção do método de custeio. É importante informar que os dados foram extraídos dos documentos e relatórios internos fornecidos pela empresa.

De posse disso, procedeu-se à implantação do custeio ABC, aqui desenvolvido em duas etapas, conforme explicado por Megliorini (2012). A primeira etapa consistiu em identificar as atividades executadas em cada setor. A forma de condução desta etapa foi por meio da realização de entrevistas com os gestores e funcionários. A segunda etapa foi o momento de atribuir os custos às atividades e depois aos produtos.

Por conta do desenho atribuído às etapas, esta pesquisa se caracterizou por uma investigação do tipo descritiva e, predominantemente, quantitativa.

4 ESTUDO DE CASO

4.1 Contextualização

Por questões de sigilo da informação estratégica e por solicitação da empresa, os dados apresentados, incluindo nome da entidade, atividades realizadas e demais informações que possam tornar reconhecível a organização, foram transcritas a nomenclaturas correlatas.

A empresa estudada se considera uma *Startup*, pois parte do pressuposto de que esteve boa parte de sua existência encontrando um modelo de negócio e validando um produto (BENEDICTO, 2019). Nesse sentido, o negócio está dentro de uma definição comum das empresas nascidas digitais chamada *Product a as service*, ou Serviço como Produto (LACY; RUTQVIST, 2015). Com base em tal designação, a empresa apoia-se em uma modalidade chamada: “Acordo de Desempenho (LACY; RUTQVIST, 2015, p. 99, *tradução nossa*), que se define como: “Os clientes compram um serviço e nível de qualidade pré-definidos e as empresas comprometem-se a garantir um resultado específico” (LACY; RUTQVIST, 2015, p. 99, *tradução nossa*). O conceito foi fundamental para a empresa visualizar o seu serviço de uma perspectiva quantitativa e com entregas pré-definidas, abrindo assim as possibilidades para implementação facilitada do custeio e, principalmente, o ganho de escala na prestação de serviços, objetivo chave da empresa.

À época de realização do estudo, a organização tinha um ano e sete meses de vida, 16 colaboradores e enquadramento como Empresa de Pequeno Porte. A empresa nasceu em meio a pandemia de Covid-19 e presta serviços de *Digital Marketing* para outras empresas - *Business to Business* (B2B), em um modelo completamente digital, estando todos os seus colaboradores em sistema de trabalho *Home-Office*, assim como gestão, comunicação e toda infraestrutura baseada em tecnologias da informação, inclusive vendas e divulgação. Também, possui uma característica comum às *startups*: curva de crescimento acentuada, principalmente após validação do modelo de negócio.

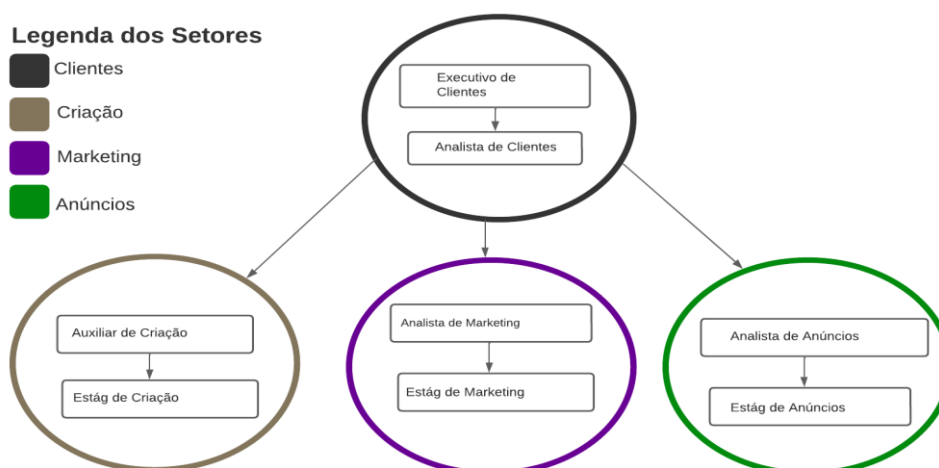
4.2 Implementação do Custeio

A empresa em questão demorou cerca de um ano para testar, validar e reconhecer o seu produto, assim como o modelo de negócio. A decisão da implantação do custeio foi recente, logo após a delimitação do modelo de negócio. Não obstante, a alta gestão se atentou em fazer o mapeamento das atividades e processos da empresa, inclusive, em conjunto com os colaboradores para obtenção de atividades e processos condizentes com a realidade operacional.

Ao observar a natureza de prestação de serviços, em consulta à literatura de custos e tendo criado uma cultura organizacional orientada à execução de atividades e processos previamente mapeados, a empresa optou pela aplicação do método de custeio ABC.

O primeiro passo consistiu na divisão da empresa em setores de operação (produção) e, posteriormente, na identificação das atividades executadas em cada setor. Isso resultou na definição dos organogramas desses setores e no reconhecimento das atividades realizadas por cada setor (Figura 1).

Figura 1 - Setores e Organograma Operacional



Fonte: Elaboração própria.

Em seguida, foi o momento de atribuir os custos às atividades e depois aos produtos. Neste sentido, identificou-se a existência de dois elementos de custos: mão de obra e *softwares*. O custo da mão de obra foi calculado conforme preconiza Megliorini (2012), resultando no custo e, conseqüentemente, custo por setor, conforme detalhado no conjunto de tabelas a seguir.

Na Tabela 1 tem-se a formação do custo da mão de obra. Por ser uma empresa enquadrada no Simples Nacional, o total de encargos trabalhistas e sociais foi de 34,59%. O salário base, em cada setor, foi definido conforme informado pelos registros internos.

Tabela 1 – Formação do custo da mão de obra

RProvisão de Multa FGTS	Previdenciário s/ 13º e Férias	FGTS	13º	Férias
3,20%	2,18%	8%	9%	12,12%
Total de Encargos Trabalhistas e Sociais				34,59%
Cargo	Setor	Salário Base	Total de Encargos	Custo Mão de Obra
Executivo de Clientes	Clientes	R\$ 3.000,00	R\$ 1.037,76	R\$ 4.037,76
Analista de Clientes	Clientes	R\$ 2.000,00	R\$ 691,84	R\$ 2.691,84
Analista de Marketing	Marketing	R\$ 2.000,00	R\$ 691,84	R\$ 2.691,84
Estagiário (a) de Marketing	Marketing	R\$ 1.000,00	R\$ 0,00	R\$ 1.000,00
Auxiliar de Criação	Criação	R\$ 1.400,00	R\$ 484,29	R\$ 1.884,29
Estagiário (a) de Criação	Criação	R\$ 1.000,00	R\$ 0,00	R\$ 1.000,00
Analista de Anúncios	Anúncios	R\$ 2.000,00	R\$ 691,84	R\$ 2.691,84
Estagiário (a) de Anúncios	Anúncios	R\$ 1.000,00	R\$ 0,00	R\$ 1.000,00

Fonte: elaboração própria.

Após levantar o custo para cada cargo, fez-se o seu agrupamento por setor conforme o número de pessoas ocupadas (Tabela 2).

Tabela 2 – Custo da Mão de Obra por Setor e Totalização

Setor	Pessoas Ocupadas	Custo por Setor
Clientes	02	R\$ 6.729,61
Marketing	03	R\$ 6.383,68
Criação	05	R\$ 8.537,16
Anúncios	02	R\$ 2.691,84
Total		R\$ 24.342,29

Fonte: elaboração própria.

Para o desempenho das funções definidas nos cargos, é necessário o manuseio de diversos softwares, cuja distribuição dos custos por setor e totalização pode ser visualizada na Tabela 3.

Tabela 3 – Custos com *Softwares* por Setor e Totalização

Setor	Usuários	Custos Comuns	Custo Específicos	Custo Total
Clientes	02	R\$ 103,94	R\$ 345,12	R\$ 449,06
Marketing	03	R\$ 155,91	-	R\$ 155,91
Criação	05	R\$ 259,85	R\$ 35,40	R\$ 295,25
Anúncios	02	R\$ 103,94	-	R\$ 103,94
Total		R\$ 623,64	R\$ 380,52	R\$ 1.004,16

Fonte: elaboração própria.

Feita a identificação dos elementos de custos, atentando-se que no caso dos custos com *softwares* (Tabela III), foram escolhidos *softwares* de custos comuns a todos os setores, sendo que para este foi definido um critério de rateio baseado em usuários por setor e *softwares* específicos a cada setor, que não partem da lógica de rateio baseado em usuários. Conseqüentemente, obteve-se a composição dos custos totais, conforme explícito na Tabela 4.

Tabela 4 - Custo Total de Produção e Custo por Setor

Setor	Mão de Obra	Softwares	Custo Total por Setor
Cientes	R\$ 6.729,61	R\$ 449,06	R\$ 7.178,67
Marketing	R\$ 6.383,68	R\$ 155,91	R\$ 6.539,59
Criação	R\$ 8.537,16	R\$ 295,25	R\$ 8.832,41
Anúncios	R\$ 3.691,84	R\$ 103,94	R\$ 3.795,78
Custo Total	R\$ 25.342,29	R\$ 1.004,16	R\$ 26.346,45

Fonte: elaboração própria.

De forma complementar, foi realizada uma consulta com os colaboradores do departamento operacional para a delimitação do tempo gasto em cada atividade, em uma conversão de minutos, o que direcionou para o encontro do principal direcionador de custos: minutos gastos por atividade, prosseguindo com o processo de implementação do ABC.

Na Tabela 5 é descrita a distribuição dos custos do setor de Clientes para cada uma das quatro atividades levantadas como relevantes: envios de material; atendimento; planejamento de marketing; reuniões (*call*); supervisão.

Tabela 5 – Minutos Gastos por Atividade no Setor de Clientes

Direcionadores	Clientes					Total
	Envios	Atendimento	Planejamento	Call	Supervisão	
Minutos por Atividade	1,20	3,00	60,00	40,00	60,00	-
Total de Minutos	3600	9000	5994	3996	240	22830
Percentual	15,77%	39,42%	26,25%	17,50%	1,05%	100,00%
Distribuição	R\$ 1.131,98	R\$ 2.829,96	R\$ 1.884,75	R\$ 1.256,50	R\$ 75,47	R\$ 7.178,67

Fonte: elaboração própria.

Na Tabela 6 apresenta-se a distribuição dos custos do setor de Marketing para a única atividade relevante, isto é, a divulgação.

Tabela 6 - Minutos Gastos por Atividade no Setor de Marketing

Direcionadores	Marketing	Total
	Divulgação	
Minutos por Atividade	10,00	-
Total de Minutos	30000	30000
Percentual	1	1
Distribuição	R\$ 6.383,68	R\$ 6.383,68

Fonte: elaboração própria.

Na Tabela 7 mostra-se a distribuição dos custos do setor de Criação para as atividades consideradas como relevantes: criação e alteração de artes.

Tabela 7 - Minutos Gastos por Atividade no Setor de Criação

Direcionadores	Criação		Total
	Criativo	Alteração	
Minutos por Atividade	20,00	5,00	-
Total de Minutos	60000	5400	65400
Percentual	91,74%	8,26%	100,00%
Distribuição	R\$ 7.832,26	R\$ 704,90	R\$ 8.537,16

Fonte: elaboração própria

Por fim, na Tabela V tem-se a distribuição dos custos do setor de Anúncios para as três principais atividades : montagem, manutenção e verificação .

Tabela 8 - Minutos Gastos por Atividade no Setor de Anúncios

Direcionadores	Anúncios			Total
	Montagem	Manutenção	Verificação	
Minutos por Atividade	40,00	40,00	3,00	-
Total de Minutos	9600	9600	9000	28200
Percentual	34,04%	34,04%	31,91%	100,00%
Distribuição	R\$ 1.256,80	R\$ 1.256,80	R\$ 1.178,25	R\$ 3.691,84

Fonte: elaboração própria.

Com base no conjunto de tabelas supramencionadas, é possível perceber que o principal direcionador adotado foi o tempo, em minutos, por atividade, tendo em vista a característica da prestação de serviços que o principal insumo é a mão de obra e essa é remunerado por tempo de serviço, aqui neste caso mensalista. Pode-se observar, também, a adoção de um percentual para distribuição do montante de atividades em valores correntes, chegando assim no montante de custos por atividades executadas em cada setor, além da capacidade de produção de cada um desses setores ter sido encontrada em conformidade com o critério de direcionamento, logo capacidade de minutos disponíveis para a produção por setor.

Uma vez que os custos foram direcionados às atividades, chegou-se, por fim, ao custo do pacote de serviços prestado pela empresa (Tabela 9).

Tabela 9 – Custo do pacote de serviços oferecido pela empresa

Atividades	Custo	Custo Unitário	Quantidade	Pacote Unitário
Envios	R\$ 1.131,98	R\$ 0,38	20	R\$ 7,55
Atendimento	R\$ 2.829,96	R\$ 0,94	20	R\$ 18,87
Planejamento	R\$ 1.884,75	R\$ 18,87	01	R\$ 18,87
Call	R\$ 1.256,50	R\$ 12,58	01	R\$ 12,58
Supervisão	R\$ 75,47	R\$ 0,19	01	R\$ 0,19

Postagem	R\$ 6.383,68	R\$ 2,13	20	R\$ 42,56
Criativo	R\$ 7.832,26	R\$ 2,61	30	R\$ 78,32
Alteração	R\$ 704,90	R\$ 0,65	08	R\$ 5,22
Montagem	R\$ 1.256,80	R\$ 5,24	04	R\$ 20,95
Manutenção	R\$ 1.256,80	R\$ 5,24	04	R\$ 20,95
Verificação	R\$ 1.178,25	R\$ 0,39	80	R\$ 31,42
Custo Unitário do Produto				R\$ 257,46

Fonte: elaboração própria

Ao se obter o custo de cada atividade, eles foram relativizados conforme o número de clientes que a empresa tem condições de atender em um mês de prestação de seus serviços. Este custo unitário foi multiplicado pela quantidade de serviços prestados dentro do pacote básico oferecido pela empresa e, com isso, obteve-se o custo unitário do produto.

5. CONCLUSÃO

Nesta conclusão é importante mencionar alguns fatos que permitiram a implementação do método de custeio na empresa analisada, como: a cultura organizacional nativa de uma cultura de processos, o empenho da alta administração na implementação do custeio e o histórico de mapeamento das atividades (AILLÓN, 2018). A empresa em estudo contou com essas vantagens quando se fala em barreiras para implementação do método ABC.

Conforme pode ser observado no processo de implementação, a escolha do direcionador de custos como sendo minutos por atividade, permitiu observar algumas especificidades da prestação de serviços que podem ser contempladas pelo ABC, como a mão de obra enquanto insumo principal, levando-se em consideração que essa é remunerada por horas trabalhadas mensalmente (MEGLIORINI, 2012), o que permitiu a conversão facilitada em minutos despendidos pelo fato de que as atividades possuem vasta variação de tempo, podendo variar muito entre os minutos.

Por fim, é cedo para avaliar o impacto de longo prazo da implementação do custeio ABC na empresa, mas em curto prazo se mostrou eficiente para tomada de decisões gerenciais, como: disponibilidade para aumento salarial ou investimento em *softwares*, por exemplo. Além disso, o custeio encaminha para uma formação de preço correta, que permite estabelecer um *mark-up* assertivo, tornando esse processo um diferencial competitivo se comparado a outros métodos de custeio. Adicionalmente, o custeio definido permite à empresa operar estratégias para compor preços concorrentes por meio da reformulação desses custos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Ailjan Santos; PORTELA, Eunice Nóbrega; SILVA, Dirce Maria da. fundamentos da gestão de processos de negócio. **Revista Processus de Políticas Públicas E Desenvolvimento Social**, [S.L.], v. 3, n. 6, p. 121-130, 9 nov. 2021. Zenodo. <http://dx.doi.org/10.5281/ZENODO.5657943>.

AILLÓN, H. S.; ROCHA, W.; MARQUES, K. C. M. Deinstitutionalization of Activity Based Costing: Analysis from the New Institutional Sociology Perspective. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 29, n. 1, p. 101-129, 2018.

BACIC, Miguel Juan et al. **manual de técnicas e práticas de gestão estratégica de custos nas pequenas e médias empresas**. São Paulo: Crcsp, 2011.

BENEDICTO, S. C.; ROZA, R. H.; ZAMBALDE, A. L. Towards New Business Models: Strategies and Planning of Brazilian Startups in Digital Environment . **Reuna**, v. 24, n. 2, p. 25-43, 2019.

CARVALHO, Bruno Frois de; SABINO, Fabrício Sena. **aplicando contabilidade de custos em uma micro empresa**. in: iv encontro de iniciação científica e iv amostra de pós graduação do vale do ivaí, 4., 2021, Vale do Ivaí. Caderno de Resumos. Vale do Ivaí: Ucp - Univale, 2021. p. 105-107.

CASTELLS, Manuel. **A Sociedade em Rede**. 11 ed. São Paulo: Paz e Terra, 2008. pp. ISBN

CAVALCANTE, H. T.; RAUPP, F. M. Implementação do custeio baseado em atividades para gestão dos gastos de uma empresa de serviços alimentícios. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 13, n. 38, p. 65-78, 2014.

FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade de Custos: teoria e questões comentadas**. 11. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2018.

LACY, Peter; RUTQVIST, Jakob. **The Product as a Service Business Model: performance over ownership**. Waste To Wealth, [S.L.], p. 99-114, 2015. Palgrave Macmillan UK. http://dx.doi.org/10.1057/9781137530707_8.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10. Ed., São Paulo: Atlas, 2010.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson, 2012.

MACHADO, M. J. C. V. Activity based costing knowledge: empirical study on small and medium- size enterprises. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 9, n. 18, p. 167-186, 2012.

MEDEIROS JÚNIOR, J. V.; AÑEZ, M. E. M.; SOUSA NETO, M. V.; BEZERRA, M. H. M. Elaboração do mapa de recursos: processo de apoio ao planejamento de um novo negócio de Internet. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 16, n. 5, p. 226-256, 2015.

NISYAMA, EDELICIO KOITIRO; FERNANDA GUIMARÃES COELHO; JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI. **Práticas em Contabilidade e Gestão**; Sao Paulo Vol. 9, Ed. 4, (2021): 1-22.

ROCHA, R. O.; OLAVE, M. E. L.; ORDONEZ, E. D. M. Estratégias de Inovação para Startups. **Revista Pretexto**, v. 20, n. 2, p. 87-99, 2019.

SEBRAE. CAUSA MORTIS: o sucesso e o fracasso das empresas nos primeiros 5 anos de vida. 2014. Disponível em: <https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/SP/Anexos/causa_mortis_2014.pdf>. Acesso em: 06 nov. 2022.

SILVA FILHO, Clodoaldo Alves da; SILVA, Clesiomar Rezende. Contabilidade de Custos: uma análise sobre os métodos de custeio para o auxílio na tomada de decisões. **Reiva Revista**, Jussara, v. 05, n. 03, p. 1-21, mar. 2022.

VENTURA, Magda Maria. O Estudo de Caso como Modalidade de Pesquisa. **Socerj**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 20, p. 383-386, out. 2007.