Desenvolvimento de um modelo de custeio híbrido para empresas prestadoras de serviço por encomenda

Aline Willemann Kremer (UFSC) - alinekremer_@hotmail.com

Fernando Richartz (UFSC) - nandorichartz@hotmail.com

Resumo:

Com o aumento da participação das empresas prestadoras de serviço na economia brasileira, o uso instrumentos gerenciais que auxiliem no processo de tomada de decisão se tornou um diferencial competitivo. Diante disto, o objetivo deste artigo é estruturar um modelo de custeio híbrido que permita conhecer os custos de uma empresa prestadora de serviços contábeis, combinando os aspectos conceituais e metodológicos do ABC e UEP. Em termos metodológicos, esta pesquisa possui finalidade descritiva com abordagem qualitativa e quantitativa, desenvolvida por meio de uma pesquisa ação. Os resultados demonstram que o custo do serviço base é de R$ 407,83 com capacidade mensal de produção de 14,94 UEPs. Com base nestas informações, os custos da prestação de serviços para os demais clientes também pode ser encontrado. O custo para o cliente X, por exemplo, no mês de maio de 2011 foi de R$ 365,63, sendo que neste mesmo período o honorário recebido por estes serviços foi de R$ 545,00, gerando um resultado para a Empresa XYZ de R$ 179,37. Por fim, conclui-se que o modelo estruturado permite que sejam mensurados os custos de todos os clientes, apenas alterando o tempo que este passou por cada atividade. Além disso, a praticidade da UEP permite que, em períodos subsequentes, desde que não ocorram alterações significativas na estrutura produtiva, o valor gasto com cada cliente seja identificado de formar rápida e econômica.

Palavras-chave: *Sistemas de custeio. Modelo de custeio híbrido. Prestadoras de serviço*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Desenvolvimento de um modelo de custeio híbrido para empresas prestadoras de serviço por encomenda

Resumo
Com o aumento da participação das empresas prestadoras de serviço na economia brasileira, o uso instrumentos gerenciais que auxiliem no processo de tomada de decisão se tornou um diferencial competitivo. Diante disto, o objetivo deste artigo é estruturar um modelo de custeio híbrido que permita conhecer os custos de uma empresa prestadora de serviços contábeis, combinando os aspectos conceituais e metodológicos do ABC e UEP. Em termos metodológicos, esta pesquisa possui finalidade descritiva com abordagem qualitativa e quantitativa, desenvolvida por meio de uma pesquisa ação. Os resultados demonstram que o custo do serviço base é de R$ 407,83 com capacidade mensal de produção de 14,94 UEPs. Com base nestas informações, os custos da prestação de serviços para os demais clientes também pode ser encontrado. O custo para o cliente X, por exemplo, no mês de maio de 2011 foi de R$ 365,63, sendo que neste mesmo período o honorário recebido por estes serviços foi de R$ 545,00, gerando um resultado para a Empresa XYZ de R$ 179,37. Por fim, conclui-se que o modelo estruturado permite que sejam mensurados os custos de todos os clientes, apenas alterando o tempo que este passou por cada atividade. Além disso, a praticidade da UEP permite que, em períodos subsequentes, desde que não ocorram alterações significativas na estrutura produtiva, o valor gasto com cada cliente seja identificado de formar rápida e econômica.
Palavras-chave: Sistemas de custeio. Modelo de custeio híbrido. Prestadoras de serviço.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

A participação das empresas prestadoras de serviço na economia brasileira está aumentando. Os dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2011) mostram que o Produto Interno Bruto (PIB) do quarto trimestre de 2010, teve um incremento de 5% quando comparado ao mesmo período de 2009. Desta evolução, destaca-se o setor de prestação de serviços, seguido da indústria e agropecuária. Este crescimento tem perspectivas positivas, principalmente nas relações sindicais, na oferta de mão-de-obra junto ao poder público e demais atividades econômicas, como prevê o Anuário da Central Brasileira do Setor de Serviços - Cebrasse (2007-2008).

O setor de prestação de serviços, diferentemente das indústrias, não possui um produto final tangível; esta é uma das principais diferenças entre os serviços e a manufatura. Outras diferenças, além da intangibilidade, são citadas por Hansen e Mowen (2009) como perecibilidade, heterogeneidade e inseparabilidade. Estas são características que dificultam os sistemas de custeio tradicionais na prestação de serviços, tendo em vista que estas organizações não possuem estoques físicos.

Apesar das dificuldades para a mensuração dos custos dos serviços prestados, há a necessidade de conhecê-los, considerando que estes servirão de base para os gestores melhor gerenciarem a empresa. Segundo Atkinson *et al* (2000), Martins (2009), Santos (2005), Clemente e Souza (2007) as informações sobre os custos da empresa norteiam a administração sobre a rentabilidade de determinado produto, e na ocorrência de prejuízo, fornece subsídios de onde reduzir custos.

Para auxiliar os tomadores de decisão, os sistemas de custeio devem ter critérios que visem a acurácia dos custos, tendo em vista a predominância dos custos fixos neste segmento e a concomitante necessidade de aproximação da realidade. Neste sentido, o método de

custeio híbrido proposto por Borgert e Silva (2005), visa suprir as necessidades do setor, através de uma combinação dos métodos do Custeio Baseado em Atividades (ABC) e Unidade de Esforço de Produção (UEP).

Dada esta importância, utilizar um sistema de custeio que minimize as diferenças entre o custo estimado e o real é reforçado para estas empresas. Como ressalta Bomfim e Passarelli (2009) a análise de custos a serem incorridos deverá aproximar-se ainda mais daquele que é o procedimento usual nas indústrias, determinando com a máxima precisão possível o custo e daí o preço de venda de cada serviço a ser prestado. Para que isto aconteça, os gestores devem possuir um bom planejamento das atividades necessárias ao atendimento da demanda do serviço, bem como os critérios efetivos para o custeio destas tarefas.

Assim, tendo em vista o crescente aumento da demanda por empresas prestadoras de serviços contábeis na economia brasileira e a necessidade dessas se manterem competitivas, o objetivo deste estudo é estruturar um modelo de custeio híbrido que permita conhecer o custo dos serviços de uma empresa prestadora de serviços contábeis, combinando os aspectos conceituais e metodológicos do ABC e da UEP.

Diante da problemática anunciada, este estudo possui dois fatores motivacionais, 1) conhecer os custos dos serviços prestados pela Empresa XYZ, os quais servirão de apoio a gestão desta organização; 2) contribuir para meio acadêmico com o desenvolvimento dos métodos de custeio no segmento de prestação de serviços, em especial o modelo híbrido.

2 Sistemas de gestão de custos

Os sistemas de gestão de custos são ferramentas utilizadas pela administração da empresa como fonte de informações monetárias e não-monetárias sobre seus produtos que apóiam o planejamento, o controle e a execução das estratégias da empresa, além da mensuração dos estoques. (HANSEN; MOWEN, 2009). Este instrumento ultrapassa os limites da Contabilidade Financeira, abrangendo os conceitos da Contabilidade Gerencial, isto implica, entre outras coisas, em apresentar informações sobre as quantidades físicas além dos valores monetários. Martins (2009) reforça esse atributo ao considerar a pouca utilidade em saber apenas as variações monetárias ocorridas com o consumo em determinado período, sem os respectivos volumes físicos.

O principal desafio dos sistemas de gestão de custos está em apropriar os custos indiretos aos produtos e serviços. Tradicionalmente, utiliza-se para estes fins o rateio, no qual, por meio de critérios, julgados pelos gestores como mais próximos a realidade, faz-se a distribuição dos custos fixos aos produtos e serviços, o chamado Custeio por Absorção. Estes custos, então, carregam certo grau de arbitrariedade devido à utilização destes critérios que são escolhidos com base no julgamento dos gestores, no qual, geralmente escolhe-se o volume. (LEAL; SANTOS; SANTOS, 2007; BRUNI; FAMÁ, 2007; NAKAGAWA, 2009).

Calcular custos mais acurados também é possível por meio da utilização de métodos estatísticos. Porém, isto implica no aumento do número de controles e do envolvimento humano para subsidiar estas ferramentas, consequentemente, torna-se mais oneroso o processo de geração de informações. Portanto, considerações a cerca da disponibilidade de tempo e financeira devem ser ponderadas, bem como a finalidade dos gestores com estas informações. (SCHARF, 2008; NAKAGAWA, 2009).

Contudo, é importante que os benefícios gerados pela implantação destes sistemas compensem os sacrifícios financeiros necessários para colocarem-nos em funcionamento. Estimar esta relação custo *versus* benefício, segundo o Pronunciamento Conceitual Básico - CPC 00 (2008) "é um exercício de julgamento". Isto porque as vantagens geradas pelos sistemas de custos não recaem apenas para aqueles usuários para quem as informações, inicialmente, foram geradas, mas também a outros usuários da organização. (MACHADO;

TEIXEIRA; SANTOS, 2004; HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; HANSEN; MOWEN, 2009).

Neste contexto, muitas empresas adotam mais de um sistema de custeio para alcançar a acurácia de seus custos, combinando os aspectos positivos entre estes e diminuindo as distorções que apenas um ou outro modelo poderia causar. Os modelos híbridos de custeio surgem como uma alternativa, incentivados pelo aumento da informatização e a conseqüente facilidade da obtenção de informações. (BORGERT; SILVA, 2005).

2.1 Custeio baseado em atividades - ABC

O *Activity based Costing* ou Custeio Baseado em Atividades é um modelo no qual são atribuídos os custos às atividades da empresa através dos direcionadores. Estas atividades são as tarefas necessárias para produzir ou executar os produtos ou serviços, sendo estes últimos conseqüências das atividades. (REIS; RIBEIRO; SLOMSKI, 2005; AMORIN et al*.,* 2008).

Os direcionadores de custo são um "[...] evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos" (NAKAGAWA; 2009). Desta forma, acredita-se que os direcionadores tendem a medir a quantidade de trabalho, e por isto, um instrumento que aproxima os custos da atividade a realidade e as mudanças destas ao longo do tempo. (ROSADAS; MACEDO, 2003).

Estes direcionadores de custo, segundo Martins (2009), podem ser segregados em direcionadores de recursos e direcionadores de atividades. O primeiro auxilia na identificação da forma que as atividades consomem os recursos, e assim, mensura o custo das atividades. Já o último, relaciona a forma que os produtos consomem as atividades, e fornece, então, o custo dos produtos. A quantidade utilizada destes direcionadores será em função de como e por que são executadas as atividades dentro da organização.

Com a utilização destes direcionadores de custo para a alocação dos custos indiretos acredita-se diminuir o efeito das distorções quando comparado ao rateio arbitrário do custeio por absorção. Esta idéia é reforçada levando em consideração as pressões competitivas mundiais, o crescimento no setor de serviços, avanços nas tecnologias de informação e de manufatura. (REIS; RIBEIRO; SLOMSKY, 2005; HANSEN; MOWEN, 2009).

O fato de custear as atividades faz com que o ABC seja mais que um sistema de custeio, isto porque, permite analisar o valor agregado de cada atividade e seu respectivo custo para empresa. A partir de então, tem-se informações de quais atividades oneram mais determinados produtos e, portanto, quais podem ser aperfeiçoadas, ou até, eliminadas do processo para que os custos sejam reduzidos. (ANDERE; SANTOS, 2000; BOTELHO; SOUZA; STRUETT, 2003; LEAL; SANTOS; SANTOS, 2007).

Outras informações podem ser obtidas quando da implantação do ABC como valor agregado; lucratividade de cada serviço ou grupo de produto; relação de atividades que são essenciais e de atividades que podem ser eliminadas do processo produtivo; taxa de desempenho das atividades ou grupo de atividades; modelagem do processo produtivo através do mapeamento das atividades.

No entanto, existem algumas desvantagens como a dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa, bem como a necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação, dificuldade na integração das informações entre departamentos, necessidade de formulação de procedimentos usuais. Isto reforça a necessidade da participação de todos os níveis da organização na implantação do sistema. (LEAL; SANTOS; SANTOS, 2007). Ainda assim, o ABC tem se destacado em comparação aos métodos tradicionais de custeio, pois é fonte de informações necessárias ao gerenciamento das empresas. Além disso, este sistema relaciona os custos dos recursos com medidas de desempenho ou resultados e objetiva aprimorar a atribuição dos custos indiretos aos produtos ou serviços. (BORGERT; SILVA, 2005; AMORIM et al., 2008).

2.2 Unidades de esforço de produção - UEP

A Unidade de Esforço de Produção foi inicialmente estudada pelo engenheiro francês Georges Perrin que, mesmo não tendo sido o primeiro nessa área, foi o responsável por estudar, analisar e sintetizar o que existia no ramo e criou sua própria unidade de medida a partir de suas iniciais GP. Este pesquisador é reconhecido com pioneirismo, oportunizando todos os desenvolvimentos após seu trabalho. (ALLORA; ALLORA, 1995).

Esforço de produção, segundo Kliemann Neto (1995), está qualitativamente associado aos diversos esforços imprescindíveis à fabricação dos produtos, ou seja: o esforço material, o esforço do capital, o esforço dos trabalhadores que operam diretamente as máquinas, além de todos os esforços indiretos.

As Unidades de Esforços de Produção são uma forma de unificar a produção, a partir da construção e utilização de uma unidade de medida homogênea que represente os esforços e recursos aplicados na produção, e que possa servir de denominador comum a todos os produtos. Desta forma, torna simples o cálculo e alocação de custos à produção, bem como a mensuração destes no mesmo período. Através disso, é possível controlar os custos, administrar a produção, além da avaliação do seu desempenho. (MARTINS, 2009).

A unificação da produção significa fazer com que todos os produtos e/ou serviços oferecidos por uma empresa apesar de suas peculiaridades, sejam equivalentes a apenas um produto genérico, nos quais será necessária a mesma proporção de esforços utilizada neste produto base. Esta flexibilidade e agilidade são uma das características do método das UEPs. (BORGERT; LUNKES; MACHADO, 2006).

O modelo das Unidades de Esforços de Produção permite, também, a aplicação no planejamento rápido de resultados por simulações, na comparação dos processos, na viabilidade de novos produtos e na aquisição de novo equipamento, na eficácia das horas extras, na verificação da eficácia de uma reorganização, entre outros. (ALLORA; ALLORA, 1995).

Apesar destes benefícios da unificação há outros fatores restritivos, que inibem sua utilização. Alguns são propostos por Borgert e Silva (2005) como a não mensuração dos custos de aquisição de materiais diretos; não permite a análise das despesas da estrutura; não identifica as melhorias; utiliza somente gastos de transformação.

2.3 Modelo de Custeio Híbrido

Segundo Allora e Gantzel (1996, p. 38) “não existe um método de custeio ideal, mas métodos adequados a uma realidade, num determinado momento”. Neste contexto, algumas empresas criam um terceiro modelo de custeio aproveitando as características favoráveis de dois outros. Este modelo híbrido é favorecido pelo processo informatização e do crescente emprego da automação, onde há maior disponibilidade dos dados de forma mais acessível. Desta forma, o tomador de decisão pode adaptar este terceiro modelo com o intuito de atender a suas necessidades, e ainda, ter custos mais acurados. (LANGRAFE; MENDONÇA; OLIVEIRA, 2005).

Borgert; Borba e Silva (2005), Machado; Borgert e Lunkes (2006), Silva (2006) e Silva, Borgert e Schultz (2009), propõem um modelo híbrido de custeio no qual combinam os conceitos do ABC e os métodos da UEP no segmento de prestação de serviços. Nesta proposta, é aplicado o modelo no segmento de beleza, organizações hospitalares, empresas de software e escritórios de advocacia. Os autores concluem que o método é aplicável a estas organizações, podendo ser fonte de informações relevantes aos administradores, de forma simplificada, objetiva e não onerosa, sendo adaptável as peculiaridades de cada empresa. Contudo, não foi encontrada a aplicação deste modelo em uma empresa prestadora de serviços contábeis, que além de reforçar o modelo híbrido de custeio, combinado o ABC e UEP, fornece subsídios a este segmento de prestação de serviço.

As etapas de implantação proposta pelos autores Borgert e Silva (2005) foram adaptadas para a realidade da empresa em que se pretende aplicar:
***1. Mapear os produtos/serviços*:** conhecer os serviços prestados pela empresa, bem como seus processos de execução;
***2. Mapear as atividades*:** identificar e separar os centros de atividades da empresa;
***3. Identificar os custos*:** obter todos os gastos da empresa no período;
***4. Identificar os direcionadores*:** identificar direcionadores de custos para a alocação dos valores às atividades a partir das informações obtidas na segunda e terceira etapa;
***5. Alocar os custos às atividades*:** transferir os custos identificados para as atividades geradoras, através da utilização dos direcionadores de custos identificados na etapa quatro;
***6. Calcular o Custo da Atividade por hora – CAH*:** o CAH é obtido com a fórmula: CAH = CA ÷ Np, onde: CA é o custo total da atividade e Np é o tempo padrão (minutos efetivamente trabalhados no mês);
***7. Definir e calcular o Custo do Serviço/Cliente Base – CSB*:** o cliente base é aquele que reflete um comportamento padrão dos outros clientes. O custo do Serviço Base é obtido da seguinte forma: CSB= Σ(CAH x Npa), onde: CAH é o custo de cada atividade por hora e o Npa o tempo passado de cada serviço em uma das atividades;
8. Cálculo da Constante de Esforço da Atividade - CEA: é obtida com a seguinte fórmula: CEA = CAH ÷ CSB.
9. Determinar a Medida de Esforço da Atividade – MEA: Aplica-se a fórmula para cada um dos serviços prestados, MEA = CEA x Npa, onde Npa é o tempo passado de cada um dos serviços nas respectivas atividades;
10. Cálculo dos Custos do Cliente: Multiplica-se a soma de todos os gastos do período pela MEA de cada atividade do período consumida pelo cliente que se deseja conhecer o custo.

A utilização destes dois modelos se justifica pela UEP ser um modelo padrão onde sua estrutura se altera de acordo com o mix de produtos ou nos processos de produção. Além disso, o ABC quando aplicado na área produtiva pode resultar em excessiva burocracia ou na generalização das atividades de produção e não no tratamento dos custos máquina a máquina. (ALLORA; GANTZEL, 1996).

3 Metodologia

Esta pesquisa, por estruturar um modelo de custeio híbrido, combinando os aspectos conceituais e metodológicos do ABC e da UEP, para custear os serviços de uma empresa de serviços contábeis, é caracterizada como um estudo prático. Para isto, utiliza-se a Empresa XYZ como base para esta estruturação, na qual mensura-se o custo de um dos clientes desta para confirmar a aplicação do modelo.

O estudo apresenta finalidade descritiva, pois descreve as características de determinada população. (GIL, 2007). Quanto a abordagem do problema, esta pesquisa possui características qualitativas e quantitativas, segundo Triviños (1990, p.118) “toda pesquisa pode ser, ao mesmo tempo, quantitativa e qualitativa”. Tendo em vista, que um sistema de gestão de custos, além de fornecer dados quantitativos, também exige interpretações qualitativas no rastreamento dos custos para os serviços, com a escolha dos direcionadores, por exemplo. (RICHARDSON, 1999).

Para a realização desta pesquisa foi utilizado como procedimento técnico a pesquisa-ação, por onde foram realizadas observações *in loco* durante o primeiro semestre de 2011, além de serem feitas entrevistas ao contador e proprietário da empresa neste mesmo período. (SOUZA; FIALHO; OTANI, 2007).

As fontes de informações utilizadas são primárias e secundárias. Os dados primários utilizados para este estudo foram obtidos através de observações diretas e entrevistas ao administrador da empresa e funcionários para conhecer o a estrutura organizacional da

empresa. Os dados secundários foram extraídos das demonstrações contábeis e dos controles gerenciais da empresa dos primeiros cinco meses de 2011 da Empresa XYZ.

De posse destas informações, torna-se possível identificar o funcionamento do processo produtivo, descrever as atividades, identificar os itens de custos e seus respectivos direcionadores, e por fim, efetuar os cálculos necessários para a estruturação e aplicação do modelo proposto.

Cabe ressaltar, que os resultados apresentados por este estudo limitam-se ao modelo de custeio híbrido, e que, a aplicação de outro método de custeio pode apresentar resultados diferentes. Outra limitação está na dimensão espacial e temporal, ou seja, o modelo e os resultados obtidos com sua aplicação são válidos apenas para a Empresa XYZ no período em que foi aplicado.

4 Apresentação Dos Resultados

Nesta seção, inicia-se com a apresentação da empresa objeto deste estudo, sua estrutura e os serviços por ela prestados. Na continuidade, há a estruturação do modelo híbrido de custeio, por meio das informações da empresa objeto de estudo.

4.1 Empresa XYZ

A Empresa XYZ (nome fictício para este estudo), há mais de 15 anos no mercado, atua na prestação de serviços contábeis a pequenas e médias empresas do ramo comercial e de prestação de serviços. Atualmente atende a aproximadamente 50 empresas. Seu quadro profissional é composto por dois colaboradores, além do contador e proprietário do escritório. Estes profissionais estão remanejados na prestação de serviços contábeis, fiscais, societários e de pessoal.

Cada colaborador realiza mais de um tipo de serviço ao mesmo tempo. Assim, o Colaborador 1 auxilia tanto na execução dos serviços contábeis, quanto os fiscais, enquanto o Colaborador 2 desenvolve as atividades pertinentes aos serviços fiscais e societário. O proprietário é o único responsável pelos serviços de Pessoal, devido à complexidade do mesmo, sendo que, cabe a este também a supervisão da execução das atividades pelos outros dois colaboradores. Este esquema é ilustrado pela Figura 1.

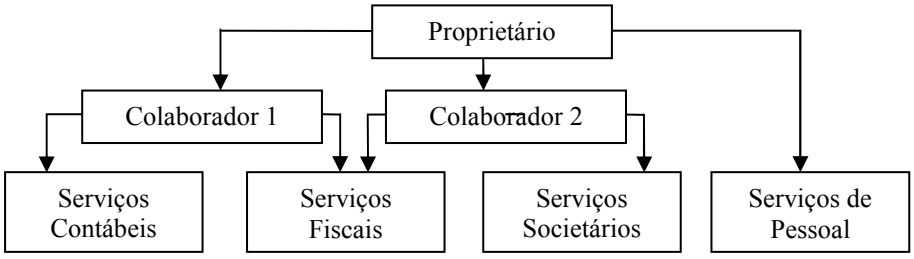

Figura 1: Estrutura organizacional da Empresa XYZ

Os quatro serviços realizados pela Empresa XYZ: contábil, fiscal, societário e de pessoal, são necessários a todos os seus clientes, no qual todos os clientes contratam este pacote de serviços. Sendo que dentro de cada uma destas categorias, as atividades passam a ser interdependentes e seqüenciais, tornando a estrutura organizacional da empresa objeto deste estudo bastante padronizada e rotineira. Isto significa dizer que a variação dos esforços despendidos pelos clientes se diferencia pelo aumento ou redução do volume de atividades realizadas em função do porte da empresa, e não pela necessidade de novas atividades.

Atualmente, a Empresa XYZ, não conhece o custo de cada um de seus clientes e nem o valor gasto para realizar cada um dos serviços prestados. Contudo, em posse dessas informações poderá conhecer o resultado de cada um de seus clientes, bem como melhor adequar o valor cobrado de honorários.

4.2 Estruturação do Modelo de Custeio Híbrido

Para a estruturação do modelo de custeio para a empresa prestadora de serviços contábeis, é utilizado o modelo híbrido (ABC e UEP). Isto significa combinar em apenas um sistema de custeio a relevante ferramenta gerencial que é o ABC com a operacionalização simplificada da UEP. O modelo foi desenvolvido por meio de observações por aproximadamente um semestre, onde se verificou a constância das atividades executadas, portanto, utilizaram-se os gastos de um mês para o desenvolvimento do modelo, que pode ser utilizado para os outros períodos da empresa, salvo ocorrerem alterações significativas no processo de trabalho da empresa.

O modelo de custeio híbrido é aplicado pela primeira vez em uma empresa de prestação de serviços contábeis. Este é dividido em dez etapas, elencadas na seção 2.3. A **primeira etapa** que consiste em mapear os serviços está descrita na seção 4.1.

Após o mapeamento dos serviços realizados pela Empresa XYZ, a **segunda etapa** é mapear as atividades necessárias à realização destes serviços, sendo que estes últimos são o resultado daquelas. (AMORIN et al., 2008). O Quadro 1 lista estas atividades seguidas de uma breve descrição das suas finalidades.

Atividades	Descrição das Atividades
Serviço Contábil	
Escriturar fatos contábeis	Registrar a movimentação contábil e patrimonial da empresa
Elaborar demonstrações contábeis	Elaborar balancetes mensais, balanços patrimoniais, DREs e afins
Conciliar contas contábeis	Conferir os lançamentos contábeis e a formação de saldos contábeis
Conciliar extratos bancários	Conferir saldos das contas de movimentação financeiras com os extratos fornecidos pelas instituições financeiras
Arquivar documentos contábeis	Organizar e arquivar os documentos contábeis
Conciliar contas a pagar e a receber	Conferir saldos das contas de clientes a receber e de fornecedores
Acompanhar situação patrimonial da empresa	Analisar o valor de estoques, da situação financeira da empresa, entre outros
Serviço Fiscal	
Lançar notas fiscais de compras	Registrar notas fiscais de entrada de mercadorias
Lançar notas fiscais de vendas/ prestação de serviços	Registrar notas fiscais de saída (venda/ prestação de serviço)
Apurar impostos	Apurar valores as obrigações tributárias de cada cliente
Elaborar obrigações acessórias	Elaborar Livros e declarações fiscais que atendam a legislação vigente
Arquivar documentos fiscais	Organizar e arquivar os documentos fiscais
Visitar clientes	Buscar notas, entregar guias de impostos, acompanhar fiscalizações, reuniões esclarecedoras
Serviço de Pessoal	
Registrar de funcionários	Registar Admissões e Rescisões dos funcionários
Efetuar folha de pagamento	Calcular os montantes salariais devidos aos funcionários
Controlar férias	Controlar prazo de férias dos funcionários de acordo com o prazo legal
Visitar clientes	Buscar e entregar documentos e reuniões esclarecedoras
Serviço Societário	
Efetuar abertura de empresas	Registrar nos órgãos competentes além de auxiliar o empresário nas decisões que lhe dizem respeito
Efetuar alterações contratuais	Registar nos órgãos competentes as alterações contratuais quando necessárias
Efetuar baixa de empresas	Registrar nos órgãos competentes a baixa das empresas quando solicitado
Controlar certidões negativas e alvarás	Controlar vencimentos de certidões negativas e alvarás para atendimento as exigências legais, bem como sua regulação no órgão competente
Visitar clientes e órgãos públicos	Buscar e entregar documentos, visitas a órgãos competentes e reuniões esclarecedoras

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro1: Atividades realizadas na Empresa XYZ

A Empresa XYZ presta serviços de natureza contábil, fiscal, de pessoal e societária. Cabe ressaltar que todos os clientes, aos quais presta serviços atualmente, usufruem destes quatro serviços, ou seja, estes sub-serviços formam o serviço final prestado pelo escritório. A variável entre os clientes é o volume de cada atividade que depende do porte de cada um, do número de funcionários existentes e das movimentações financeiras realizadas.

Com a descrição das atividades realizada, inicia-se a **terceira etapa** ao identificar os custos da empresa. Para isso, foram levantados os gastos do mês de maio de 2011. Estes gastos foram agrupados de acordo com suas naturezas em Gastos com Pessoal, Gastos com a Estrutura e Gastos Operacionais.

Para cada componente destes gastos, foram definidos direcionadores de custos para que os valores gastos fossem transferidos a cada um dos serviços (fiscal, contábil, societário e pessoal), caracterizando a **quarta etapa**. As informações da terceira e quarta etapa são apresentadas na Tabela 1.

Tabela 1: Gastos distribuídos aos serviços (fiscal, contábil, societário e pessoal)

Gastos	R$/ mês	Direcionadores	Fiscal (R$)	Contábil (R$)	Societário (R$)	Pessoal (R$)	Total (R$)
Gastos com Pessoal	**3.887**		**1.456,14**	**864,54**	**813,73**	**752,60**	**3.887,00**
Colaborador 1 - C1	947	Ponderação de esforço em horas	757,60	189,40	-	-	947,00
Colaborador 2 - C2	545	Ponderação de esforço em horas	218,00	-	327,00	-	545,00
Proprietário - P	2.000	Ponderação de esforço em horas	300,00	600,00	400,00	700,00	2.000,00
Encargos s/ a Folha	395	Ponderação de esforço em horas	180,54	75,14	86,73	52,60	395,00
Gastos com a Estrutura	**1.007**		**366,50**	**227,24**	**179,57**	**233,69**	**1.007,00**
Aluguel	387	m²	116,10	96,75	58,05	116,10	387,00
Limpeza	80	m²	24,00	20,00	12,00	24,00	80,00
Energia Elétrica	76	Ponderação de esforço em horas	34,74	14,46	16,69	10,12	76,00
Telefone	270	Ponderação de esforço em horas	123,41	51,36	59,28	35,95	270,00
Condomínio	130	m²	39,00	32,50	19,50	39,00	130,00
Copa	64	Ponderação de esforço em horas	29,25	12,17	14,05	8,52	64,00
Gastos Operacionais	**1.188**		**562,05**	**193,89**	**270,52**	**161,54**	**1.188,00**
Cursos	300	Ponderação de esforço em horas	137,12	57,07	65,87	39,95	300,00
Consultoria técnica	72	nº de consultorias	34,67	5,33	13,33	18,67	72,00
Software operacional	432	Ponderação de esforço em horas	197,45	82,17	94,85	57,52	432,00
Combustível	204	km	110,54	15,07	56,95	21,44	204,00
Material de Expediente	180	Ponderação de esforço em horas	82,27	34,24	39,52	23,97	180,00
Total	**6.082**		**2.384,69**	**1.285,66**	**1.263,82**	**1.147,83**	**6.082,00**

Fonte: Dados da pesquisa

Cabe aqui ressaltar, que a escolha destes direcionadores foi realizada juntamente com o proprietário da empresa, observando critérios que levam em consideração o fator causal que influenciará o consumo dos recursos. (NAKAGAWA, 2009). Assim, escolheram-se como direcionadores a ponderação do esforço em horas, m², nº de consultorias e km. O serviço fiscal é o que mais consume recursos da Empresa XYZ, praticamente 85% a mais do serviço

contábil, o segundo no quesito consumo de recursos, seguidos ainda do serviço societário, e por último, o serviço de pessoal.

Com o custo de cada um dos serviços (fiscal, contábil, societário e pessoal) identificados, estes são transferidos para as atividades levando em consideração o tempo necessário para a execução destas, reforçando o conceito de *time-driven activity-based costing* de Kaplan e Anderson (2007). Assim, cumpre-se a **quinta etapa**, alocando os custos às atividades.

Munidos dos custos totais das atividades, divide-se estes pelo Np, que é o tempo efetivamente trabalhado nestas atividades no mês, encontrando o Custo da Atividade Hora e cumprindo a **sexta etapa**. A Tabela 2 ilustra os valores obtidos após a realização da quinta e sexta etapa.

Tabela 2: Custo das Atividades por Hora

Atividades	Np	Total CA	CAH
Serviço Contábil			
Escriturar fatos contábeis	21,00	385,70	18,37
Elaborar demonstrações contábeis	7,00	128,57	18,37
Conciliar contas contábeis	10,50	192,85	18,37
Conciliar extratos bancários	14,00	257,13	18,37
Arquivar documentos contábeis	3,50	64,28	18,37
Conciliar contas a pagar e a receber	7,00	128,57	18,37
Acompanhar situação patrimonial da empresa	7,00	128,57	18,37
SUBTOTAL	**70,00**	**1.285,66**	
Serviço Fiscal			
Lançar notas fiscais de compras	50,46	715,41	14,18
Lançar notas fiscais de vendas/ prestação de serviços	33,64	476,94	14,18
Apurar impostos	25,23	357,70	14,18
Elaborar obrigações acessórias	33,64	476,94	14,18
Arquivar documentos fiscais	16,82	238,47	14,18
Visitar clientes	8,41	119,23	14,18
SUBTOTAL	**168,20**	**2.384,69**	
Serviço de Pessoal			
Registrar de funcionários	17,15	401,74	23,43
Efetuar folha de pagamento	22,05	516,52	23,43
Controlar férias	4,90	114,78	23,43
Visitar clientes	4,90	114,78	23,43
SUBTOTAL	**49,00**	**1.147,83**	
Serviço Societário			
Efetuar abertura de empresas	8,08	126,38	15,64
Efetuar alterações contratuais	24,24	379,15	15,64
Efetuar baixa de empresas	8,08	126,38	15,64
Controlar certidões negativas e alvarás	24,24	379,15	15,64
Visitar clientes	16,16	252,76	15,64
SUBTOTAL	**80,80**	**1.263,82**	
TOTAL GERAL	**368**	**6.082,00**	

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se que o Custo da Atividade Hora é igual internamente em todos os serviços que a Empresa XYZ executa. Isto é explicado pelo uso das horas para distribuição do custo de cada um dos serviços as atividades. Porém, como a demanda de cada uma destas atividades ou sub-serviços varia de acordo com cada cliente, estes valores serão alterados.

O Custo do Serviço/Cliente Base, cálculo objeto da **sétima etapa**, é feito a partir da escolha de um cliente que melhor represente todos os outros atendidos pela Empresa XYZ. Aliás, como reforça Kliemann Neto (1995) o custo dos produtos será obtido conhecendo as despesas totais e pela determinação da produção total da empresa medida nesta unidade de

produção única. Por isto, procura-se um cliente que usufrua da maior parte de serviços oferecidos pela Empresa XYZ, definido juntamente com o proprietário desta.

Desta forma, o Custo do Cliente Base é obtido pela multiplicação do Custo da Atividade Hora pelo tempo que o cliente base passa por cada uma das atividades (Npa). A Tabela 3 apresenta este cálculo.

Tabela 3: Custo do Serviço/Cliente Base

Atividades	CAH	Npa	CSB
Serviço Contábil			
Escriturar fatos contábeis	18,37	0,50	9,18329
Elaborar demonstrações contábeis	18,37	0,20	3,67332
Conciliar contas contábeis	18,37	0,25	4,59164
Conciliar extratos bancários	18,37	0,30	5,50997
Arquivar documentos contábeis	18,37	0,20	3,67332
Conciliar contas a pagar e a receber	18,37	0,15	2,75499
Acompanhar situação patrimonial da empresa	18,37	0,13	2,38766
SUBTOTAL		**1,73**	**31,77418**
Serviço Fiscal			
Lançar notas fiscais de compras	14,18	1,00	14,17770
Lançar notas fiscais de vendas/ prestação de serviços	14,18	0,70	9,92439
Apurar impostos	14,18	0,50	7,08885
Elaborar obrigações acessórias	14,18	0,65	9,21551
Arquivar documentos fiscais	14,18	0,35	4,96220
Visitar clientes	14,18	3,00	42,53311
SUBTOTAL		**6,20**	**87,90175**
Serviço de Pessoal			
Registrar de funcionários	23,43	0,30	7,02751
Efetuar folha de pagamento	23,43	0,45	10,54127
Controlar férias	23,43	0,10	2,34250
Visitar clientes	23,43	0,10	2,34250
SUBTOTAL		**0,95**	**22,25380**
Serviço Societário			
Efetuar abertura de empresas	15,64	2,00	31,28274
Efetuar alterações contratuais	15,64	5,00	78,20685
Efetuar baixa de empresas	15,64	2,00	31,28274
Controlar certidões negativas e alvarás	15,64	3,00	46,92411
Visitar clientes	15,64	5,00	78,20685
SUBTOTAL		**17,00**	**265,90327**
TOTAL GERAL		**25,88**	**407,83301**

Fonte: Dados da pesquisa

Assim, chega-se ao Custo do Serviço Base ou Custo do Cliente Base com o valor de R$ 407,83. Para fins deste estudo, esta será a unidade monetária a ser utilizada na unificação da empresa para mensurar os custos de todos os outros clientes.

A partir do Custo do Serviço Base, calcula-se a Constante de Esforço da Atividade – CEA, a qual é obtida pela razão entre o Custo da Atividade Hora e o Custo do Serviço Base, cálculo objeto da **oitava etapa**. Desta forma, esta constante representa quantas unidades monetárias serão necessárias para a execução de cada atividade, e deverá ser utilizada para mensurar os custos de todos os clientes nos próximos períodos.

Com o Custo do Serviço Base calculado, sabe-se que a capacidade da Empresa XYZ é de 14,94 unidades monetárias. Este valor é obtido pela razão entre o valor total gasto no mês de maio de 2011 e o valor de uma unidade monetária ou UEP, que neste mesmo mês, conforme calculado é de R$ 407,83. Para obter o valor de cada UEP nos próximos períodos, é necessário apenas dividir o valor dos gastos totais do período que se deseja conhecer pela capacidade de produção da empresa em UEPs que é de 14,94. Assim, para os períodos

seguintes, o que muda é apenas o valor da UEP tendo em vista que o consumo de UEPs por cada serviço se mantem constante.

A vantagem da utilização das unidades de esforço de produção é que, apenas se ocorrerem mudanças significativas na forma de prestação dos serviços pela Empresa XYZ, este modelo deverá ser ajustado de forma a se adaptar. Em condições normais, o valor de 14,94 unidades monetárias será sempre a capacidade normal de prestar serviços da empresa em análise.

Para o cálculo da Medida de Esforço da Atividade – MEA, objeto da **nona etapa**, multiplica-se a Constante de Esforço da Atividade pela Npa de cada atividade, que é o tempo passado em cada uma das atividades pelo cliente o qual se deseja mensurar o custo, neste caso, utilizou-se para fins deste trabalho o pseudônimo Cliente X.

Finda a nona etapa, tem-se a unificação das atividades concluída para este cliente. Ou seja, para os próximos períodos, basta multiplicar estes valores (MEA) pelo novo valor da unidade monetária (UEP), que como explicado anteriormente é obtido dividindo o valor dos gastos totais do período que se deseja conhecer pela capacidade em unidades monetárias, que é 14,94.

Por fim, o Custo do Cliente será obtido multiplicando o Custo do Serviço Base pela Medida de Esforço da Atividade, cumprindo, enfim, a **décima etapa**. A Tabela 4 ilustra a oitava, nona e décima etapa.

Tabela 4: Custo do Cliente X

Atividades	CEA	Npa	MEA	Custo do Cliente X
Serviço Contábil				
Escriturar fatos contábeis	0,04503	0,60	0,02702	11,01995
Elaborar demonstrações contábeis	0,04503	0,30	0,01351	5,50997
Conciliar contas contábeis	0,04503	0,20	0,00901	3,67332
Conciliar extratos bancários	0,04503	0,20	0,00901	3,67332
Arquivar documentos contábeis	0,04503	0,30	0,01351	5,50997
Conciliar contas a pagar e a receber	0,04503	0,25	0,01126	4,59164
Acompanhar situação patrimonial da empresa	0,04503	0,10	0,00450	1,83666
SUBTOTAL	**0,31524**		**0,08782**	**35,81483**
Serviço Fiscal				
Lançar notas fiscais de compras	0,03476	1,10	0,03824	15,59547
Lançar notas fiscais de vendas/ prestação de serviços	0,03476	1,00	0,03476	14,17770
Apurar impostos	0,03476	0,60	0,02086	8,50662
Elaborar obrigações acessórias	0,03476	0,70	0,02433	9,92439
Arquivar documentos fiscais	0,03476	0,40	0,01391	5,67108
Visitar clientes	0,03476	3,00	0,10429	42,53311
SUBTOTAL	**0,20858**		**0,23639**	**96,40838**
Serviço de Pessoal				
Registrar de funcionários	0,05744		0,00000	-
Efetuar folha de pagamento	0,05744	0,60	0,03446	14,05503
Controlar férias	0,05744	0,15	0,00862	3,51376
Visitar clientes	0,05744	0,20	0,01149	4,68501
SUBTOTAL	**0,22975**		**0,05457**	**22,25380**
Serviço Societário				
Efetuar abertura de empresas	0,03835	1,50	0,05753	23,46205
Efetuar alterações contratuais	0,03835	3,00	0,11506	46,92411
Efetuar baixa de empresas	0,03835	1,50	0,05753	23,46205
Controlar certidões negativas e alvarás	0,03835	3,50	0,13423	54,74479
Visitar clientes	0,03835	4,00	0,15341	62,56548
SUBTOTAL	**0,19176**		**0,51776**	**211,15848**
TOTAL GERAL	**0,94534**		**0,89653**	**365,63548**

Fonte: Dados da pesquisa

Como demonstrada na Tabela 4, o custo do Cliente X para a Empresa XYZ no mês de maio de 2011 é de R$ 365,63. Ao considerar que o honorário mensal deste mesmo cliente é de R$ 545,00, percebe-se uma margem de lucro de 179,37 neste mês. Caso, em outro período, o volume de suas atividades se alterem, isto terá conseqüências diretas no seu custo e poderá ser mensurado pelo sistema de custeio híbrido.

Ressalta-se aqui, que para fins deste estudo foi escolhido apenas um cliente mensurar seu custo. Entretanto, com o modelo proposto, a gestão da Empresa XYZ pode custear qualquer um de seus clientes, ponderando apenas o tempo gasto em cada atividade para este cliente. Este modelo só precisará ser adaptado quando houver mudanças significativas na prestação de seus serviços.

Outra vantagem deste método é a possibilidade de conhecer o custo de cada atividade individualmente. O gestor da organização conhecendo as atividades de baixo e alto valor agregado pode ver se não há dispêndios desnecessários que estejam onerando atividades de baixo valor agregado, por exemplo. Além disto, permiti aos gestores o conhecimento do resultado de cada cliente ao longo do tempo, bem como analisar o comportamento destes custos, ou ainda, rever o valor cobrado de honorários.

O modelo pode ser complementado naquelas empresas que já possuem o ABC como sistema de custeio, apenas desenvolvendo a partir da sexta etapa, facilitando assim o processo de mensuração de seus custos ao longo do tempo.

5 Conclusão

O objetivo principal desta pesquisa é estruturar um modelo de custeio híbrido que permita conhecer o custo dos serviços de uma empresa prestadora de serviços contábeis, combinando os aspectos conceituais do ABC e metodológicos da UEP. Para a realização desta pesquisa foi feita observações *in loco* de um escritório de serviços contábeis, que para fins deste estudo foi chamado de Empresa XYZ. Além de entrevistas ao proprietário e colaboradores a fim de conhecer a estrutura organizacional da empresa, levantou-se os gastos do mês de maio de 2011 para consecução da pesquisa.

Em posse destas informações, estruturou-se o modelo de custeio híbrido com base, principalmente, nos trabalhos Borgert e Silva (2005), sendo que esta foi a primeira vez que este modelo é desenvolvido em uma empresa prestadora de serviços contábeis. Este modelo é composto de dez etapas, sendo que foram adaptadas para seguir as peculiaridades da empresa objeto deste estudo.

Ao analisar a estrutura produtiva da empresa constatou-se que para prestar serviços contábeis a um determinado cliente quatro sub-serviços precisam ser executados, são eles: fiscal, contábil, societário e de pessoal. Estes, por sua vez, são um somatório de atividades realizadas. Ou seja, as atividades consomem recursos, os sub-serviços consomem atividades e o serviço prestado aos clientes consome os sub-serviços. A principal diferença de um cliente para outro é a quantidade de atividades ou sub-serviços consumidos, tendo em vista que, a lógica produtiva se mantém inalterada. Por estas características, a aplicação do modelo de custeio híbrido é viável e capaz de fornecer informações úteis para o processo de tomada de decisão.

Mapeado o processo produtivo, define-se, um cliente base, que é aquele que passa por todas as atividades de forma a melhor representar todos os clientes da organização estudada. Feito isto, todas as outras atividades são colocadas em função deste cliente, o que é chamado de unificação da empresa. Ou seja, o cliente ou serviço base equivale a uma UEP e as demais atividades são ponderadas por esta. Feitos os cálculos, chega-se ao valor de R$ 407,83 como custos do serviço ou cliente base com capacidade mensal de produção de 14,94 UEPs. Com isso, todos os demais cálculos tomarão este valor como base de mensuração.

Assim, de posse das quantidades necessárias de unidades monetárias consumidas em cada atividade, para o cálculo do custo dos demais clientes da empresa, basta multiplicar estas pelo tempo que o cliente que está sendo custeado passou por aquela atividade naquele período e, posteriormente, pelo custo da unidade monetária adotada, o chamado Custo do Serviço Base. Com isto, chega-se ao custo de R$ 365,63 para o Cliente X no mês de maio de 2011, sendo que neste mesmo período o honorário recebido por estes serviços foi de R$ 545,00, formando um resultado para a Empresa XYZ de R$ 179,37.

Por fim, conclui-se que o modelo estruturado permite que sejam mensurados os custos de todos os clientes, apenas alterando o tempo que este passou por cada atividade. Além disso, pode ser utilizado em outros períodos apenas atualizando o valor da unidade monetária. Ou seja, a praticidade da UEP permite que, em períodos subsequentes, desde que não ocorram alterações significativas na estrutura produtiva, o valor gasto com cada cliente seja identificado de formar rápida e econômica.

Diante do exposto, a presente pesquisa pretende contribuir tanto de forma prática como teórica, pois visa auxiliar no subsídio de informações para tomada de decisões da Empresa XYZ, cujos controles de custos, até então, eram inexistentes, e no campo teórico busca contribuir para o desenvolvimento do modelo de custeio híbrido, que é uma alternativa para a mensuração dos custos de forma a auxiliar os gestores na tomada de decisão.

Referências

ALLORA, F.; ALLORA, V. **UP' Unidade de medida de produção para custos e controles gerenciais das fabricações**. São Paulo: Pioneira; Blumenau: Fundação Universidade Regional de Blumenau, 1995.

ALLORA, V.; GANTZEL, G. **Revolução nos custos:** Os métodos ABC e UP e a Gestão Estratégica de Custos como Ferramenta para a Competitividade. Salvador: Casa da Qualidade Editora, 1996.

AMORIN, T. et al. Metodologia de implantação de sistemas de custeio para organizações prestadoras de serviços. In: XV Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Curitiba: CBC, 2008.

ANDERE, M. A.; SANTOS, R. V. O custo da capacidade ociosa no setor de serviços: uma aplicação prática em um laboratório de análises clínicas In**:** VII Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Recife: CBC, 2000.

ATKINSON, A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial.** São Paulo: Editora Atlas, 2000.

BOMFIM, E. A.; PASSARELLI, J. **Custos e formação de preços**. 6 ed. São Paulo: IOB, 2009.

BORGERT, A.; BORBA, J.. A.; SILVA, M. Z. Um método de custeio híbrido para mensuração dos custos em uma empresa prestadora de serviço por encomenda. In: XXV ENEGEP (2005, Porto Alegre, RS, Brasil). **Anais...** Porto Alegre: ABEPRO, 2005.

BORGERT, A.; LUNKES, R. J.; MACHADO, A. O. ABC e UEP – um ensaio em empresa de software. In: XIII Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Belo Horizonte: CBC, 2006.

BORGERT, A.; SILVA, M. Z. Método de custeio híbrido para gestão de custos em uma empresa prestadora de serviços. In: IX Congresso Internacional De Custos (2005, Itapema). **Anais...** Itapema: ABC, 2005.

BOTELHO, E. M.; SOUZA, A. A. ; STRUETT, M. A. M. Aplicabilidade do Custeio Baseado em Atividades e Análise de Custos em Hospitais Públicos. In: X Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Espírito Santo: CBC, 2003.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços com aplicações na calculadora hp 12c e excel**. 4 ed. São Paulo, 2007.

CEBRASSE - Central Brasileira do Setor de Serviços. **Anuário brasileiro do setor de serviços 2007-2008**. Disponível em: <http://www.cebrasse.org.br/downloads/anuario_cebrasse.pdf> Acesso em: 11/04/2011.

CLEMENTE, A.; SOUZA, A. **Gestão de custos**: aplicações operacionais e estratégicas. 1 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

CPC – COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento conceitual básico**. Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Disponível em:< http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf>. Acesso em: 16 mai. 2011.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos:** contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira, 2009.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo (SP): Atlas, 1999.

IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Contas nacionais trimestrais – indicadores de volume**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=1830&id_pagina=1> Acesso em: 11/04/2011.

KAPLAN, R. S., ANDERSON, S. R. **Custeio baseado em atividade e tempo**: time-driven activity-based costing. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

KLIEMANN NETO, F. J. Gerenciamento e controle da produção pelo método das unidades de esforço de produção**.** In: I Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos (1995, São Leopoldo) **Anais...** Unisinos, 1995.

LANGRAFE, T. F.; OLIVEIRA, J. S.; MENDONÇA, F. P. Modelo de gestão estratégica de custos, baseado no ABC II, aplicado ao "Shared Services" - do conhecimento do processo (fluxo) à utilização da informação de custos. In: XII Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Florianópolis: CBC, 2005.

LEAL, E. A.; SANTOS, R. F.; SANTOS, N. M. B. F. Aplicabilidade do custeio baseado em atividades e análise de custos em hospitais públicos. In: XIV Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** João Pessoa: CBC, 2007.

MACHADO, T. D. O.; TEIXEIRA, T. B.; SANTOS, R. V. Aplicação do sistema de custeio abc no centro de informação do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto. In: XI Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Bahia: CBC, 2004.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

NAKAGAWA, M. **ABC custeio baseado em atividades**. 2 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

REIS, L. G.; RIBEIRO, P. A.; SLOMSKI, V. Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio. In: XII Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Florianóspolis: CBC, 2005.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. 3. ed. rev. ampl São Paulo: Atlas, 1999.

ROSADAS, L. A. S.; MACEDO, M. A. S. A Gestão dos Custos em Instituições de Saúde. In: X Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Espírito Santo: CBC, 2003.

SANTOS, J. J. **Fundamentos de custos para formação do preço e do lucro.** 5 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2005.

_____ . **Contabilidade e análise de custos**. 5 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2005.

SHARF, L. **Análise estatística do comportamento dos custos indiretos de produção em uma empresa de malharia:** uma contribuição ao estudo do "custo exato". 145 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós Graduação em Contabilidade. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2008.

SILVA, M. Z. **Mensuração dos custos de procedimentos médicos em organizações hospitalares**: sistematização de um método de custeio híbrido à luz do ABC e da UEP. Dissertação (Mestrado em contabilidade), Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. 2006.

SILVA, M. Z.; BORGERT, A.; SCHULTZ, C. Sistematização de um método de custeio híbrido para o custeamento de procedimentos médicos: uma aplicação conjunta das metodologias ABC e UEP. **Revista de Ciências da Administração**. v. 11, n. 23, p. 217-244, jan/abr 2009.

SOUZA, A. C.; FIALHO, F. A. P.; OTANI, N. **Tcc**: métodos e técnicas. Florianópolis: Visual Books, 2007.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais:** a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1990.