



XXVIII Congresso Brasileiro de Custos
17 a 19 de novembro de 2021
- Congresso Virtual -



Aplicação do TDABC em uma organização de serviços contábeis da região da Grande Florianópolis/SC

Marcos Paulo Fortunato (UFSC) - marcos_fortunato@outlook.com

Erves DUCATI (UFSC) - erves58@gmail.com

Cleyton de Oliveira Ritta (UFSC) - cleytonritta@gmail.com

Resumo:

A gestão de custos é um fator primordial para o sucesso no mundo dos negócios. Artefatos de gestão como métodos de custeio possibilitam que as organizações determinem os custos de produção, comercialização ou prestação de serviços, bem como da gestão da lucratividade das operações. Diante disso, a presente pesquisa possui como objetivo geral avaliar lucratividade na prestação de serviços de uma organização contábil, localizada na região da Grande Florianópolis/SC, por meio da aplicação do método de custeio baseado em atividades e tempo (TDABC). Para atender esse objetivo, realiza-se uma pesquisa de natureza descritiva com abordagem qualitativa com a utilização do método estudo de caso, pesquisa ação e análise documental. Os resultados mostram que a organização atinge um percentual de lucratividade satisfatório, entretanto, algumas ações gerenciais necessitam ser implementadas após a apuração dos custos e da lucratividade, principalmente a revisão dos preços de venda dos serviços prestados para os clientes do Grupo 1/Subgrupo 3 e do Grupo 4/Subgrupo 5. Além disso, também é necessário a otimização de processos, como por exemplo a utilização de arquivos eletrônicos para integração de dados de clientes, como forma de redução de tempo para os serviços prestados.

Palavras-chave: *Organizações de Serviços Contábeis. Método de Custeio. Custeio Baseado em Atividades e Tempo (TDABC). Gestão de Custos.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor*

Aplicação do TDABC em uma organização de serviços contábeis da região da Grande Florianópolis/SC

RESUMO

A gestão de custos é um fator primordial para o sucesso no mundo dos negócios. Artefatos de gestão como métodos de custeio possibilitam que as organizações determinem os custos de produção, comercialização ou prestação de serviços, bem como da gestão da lucratividade das operações. Diante disso, a presente pesquisa possui como objetivo geral avaliar lucratividade na prestação de serviços de uma organização contábil, localizada na região da Grande Florianópolis/SC, por meio da aplicação do método de custeio baseado em atividades e tempo (TDABC). Para atender esse objetivo, realiza-se uma pesquisa de natureza descritiva com abordagem qualitativa com a utilização do método estudo de caso, pesquisa ação e análise documental. Os resultados mostram que a organização atinge um percentual de lucratividade satisfatório, entretanto, algumas ações gerenciais necessitam ser implementadas após a apuração dos custos e da lucratividade, principalmente a revisão dos preços de venda dos serviços prestados para os clientes do Grupo 1/Subgrupo 3 e do Grupo 4/Subgrupo 5. Além disso, também é necessário a otimização de processos, como por exemplo a utilização de arquivos eletrônicos para integração de dados de clientes, como forma de redução de tempo para os serviços prestados.

Palavras-chave: Organizações de Serviços Contábeis. Método de Custeio. Custeio Baseado em Atividades e Tempo (TDABC). Gestão de Custos.

Área Temática: 4. Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor

1 INTRODUÇÃO

No processo decisório das organizações, a gestão de custos auxilia o processo de tomada de decisão e corrobora para o crescimento organizacional. Tendo em vista o ambiente competitivo que as empresas estão inseridas, a tomada de decisão muitas vezes se torna um evento complexo. Logo, a gestão de custos é uma prática organizacional de grande valia no processo decisório (Martins, 2018; Megliorini, 2012).

O setor de prestação de serviços contábeis está cada vez mais competitivo e requer dos gestores a busca por informações que auxiliem na melhoria e na eficiência dos serviços realizados, no intuito de maximizar a fidelização de clientes, a lucratividade nos serviços; bem como contribuir para perenidade das atividades dos clientes (Martins, 2018; Szychta, 2010). Para Souza (2003), as organizações contábeis contribuem de forma significativa no desenvolvimento do país, visto que geram informações gerenciais e tributárias para a tomada decisão de clientes. Segundo Rodrigues e Lemos (2009), a maioria das organizações contábeis presta serviços para pequenas e médias empresas que necessitam de serviços contábeis, gerenciais e tributários para que possam atender as demandas governamentais e do processo de gestão dos clientes.

De acordo com Figueiredo e Fabri (2000), as organizações de serviços contábeis geralmente possuem uma estrutura organizacional simplificada composta por três 3 áreas de trabalho: serviços societários, serviços contábeis e serviços especializados. Nesse sentido, Ludícibus e Marion (2007) reforçam que a tarefa básica do contador é produzir informações úteis aos usuários da contabilidade no sentido de possibilitar decisões assertivas de gestores.

A mensuração de custos na prestação de serviços contábeis é necessária para que as organizações possam identificar a lucratividade e definir melhor a precificação dos serviços prestados. Nessas organizações, o mesmo tipo de serviço pode incorrer em diferentes demandas e, conseqüentemente, diferentes montantes de custos para atender as diversas necessidades de clientes. Segundo Kaplan e Cooper (1998), as empresas prestadoras de serviços, mesmo que tenham todas as suas atividades padronizadas, o comportamento do cliente influencia diretamente no tempo de execução das atividades.

Dentre os métodos de mensuração de custos utilizados nas organizações de prestação de serviços, destaca-se o *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC). Esse método surgiu como uma abordagem decorrente do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) com o objetivo de fornecer uma opção simplificada na determinação dos custos. O TDABC utiliza o tempo consumido pelas atividades para alocar os custos aos objetos de custeio e estimar o uso de recursos por meio de equações de tempo para determinar o tempo necessário para realizar cada atividade (Kaplan; Anderson, 2007).

Megliorini (2012) observa que, assim como as empresas comerciais e industriais, as prestadoras de serviços na geração de receitas necessitam de uma série de gastos para realizar as atividades, tais como materiais de escritório, impostos, salários e encargos, tarifas bancárias, energia elétrica, equipamentos, entre outros. Portanto, o custo de atendimento ao cliente é uma informação importante a ser identificada para auxiliar o processo de gestão, bem como na verificação de lucratividade de clientes, na identificação de clientes rentáveis e não rentáveis e na precificação adequada de serviços e como forma de assegurar a competitividade nos negócios (Dalci; Tanis; Kosan, 2010; Raaij; Vernooij; Triest, 2003).

Nesse contexto, a pesquisa tem por objetivo geral avaliar lucratividade na prestação de serviços de uma organização contábil, localizada na região da Grande Florianópolis/SC, por meio da aplicação do método de custeio baseado em atividades e tempo (TDABC). Para atingir o objetivo geral foram estipulados os seguintes objetivos específicos: (a) mapear as atividades executadas pela organização contábil por departamento; (b) identificar o tempo utilizado para executar as tarefas pertinentes ao atendimento do cliente; (c) mensurar o custo e a lucratividade por tipo de clientes.

Estudos anteriores sobre TDABC em organizações contábeis são destaque na literatura com os autores Colpo e Medeiros (2019) e Fabrin, Vizzatto e Paulus (2020). Tais autores verificaram a aplicabilidade do TDABC para mensurar a lucratividade de clientes, bem como para identificar facilidades e dificuldades de implantação desse método de custeio. Com base nos estudos anteriores, a presente pesquisa se diferencia ao aplicar o TDABC em uma organização de serviços contábeis de pequeno porte na região da Grande Florianópolis/SC. A contribuição deste estudo está na apresentação da aplicabilidade do método de custeio TDABC em uma organização contábil de pequeno porte que não utiliza artefatos gerenciais de custeio para mensurar custos, precificação de serviços e lucratividade de clientes

ou família de clientes. Adicionalmente, contribui com a literatura de custos ao evidenciar a aplicação do TDABC em contextos diferenciados como nas organizações de serviços contábeis de pequeno porte como forma de apoio ao processo de gestão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A contabilidade de custo disponibiliza métodos de custeio como mecanismos de gestão para a mensuração dos custos de produtos ou serviços prestados. Os Métodos de custeio são conjuntos de técnicas utilizadas para determinar os custos de produtos e serviços e possibilitam uma base para a precificação de produtos e serviços (Martins, 2018; Megliorini, 2012). Na literatura de custos, destacam-se como métodos de custeio mais utilizados o absorção, variável e baseado em atividades (ABC). Para fins desta pesquisa, o foco é o método de custeio TDABC que é decorrente do método de custeio baseado em atividades (ABC).

O método ABC considera a classificação dos custos em diretos e indiretos e apropria os custos indiretos de acordo com as atividades realizadas no processo de produção. O ABC surgiu devido à necessidade de técnicas para melhor ratear os custos indiretos, pois estes passaram a ter maior representatividade na composição dos custos dos produtos e serviços. No método ABC, os custos indiretos são consequências das atividades da fabricação, comercialização ou de prestação de serviços e, portanto são separados e consumidos pelas atividades e não pelos produtos fabricados ou serviços prestados. Logo, esse método possibilita a análise da relação custo/benefício de cada atividade do processo fabril (Martins, 2018; Megliorini, 2012; Nakagawa, 2012; Santos, 2012).

Kaplan e Anderson (2007) apontam que embora o método ABC esteja atrelado ao potencial de melhoria no gerenciamento de empresas, ele apresenta algumas limitações como à demora no fornecimento de informação e altos custos de implantação. Por isso, esses motivos são alvos constantes de críticas pois funcionam como limitadores de implantação do referido método. Para Dalci, Tanis e Kosan (2010), outro fator limitante do método ABC é o fato de utilizar apenas um direcionador de custo para cada atividade, o que dificulta a análise do custo de uma atividade para diferentes comportamentos de clientes. Segundo Kaplan e Anderson (2007), as limitações do método ABC podem ser superadas pelo método TDABC por meio de equações de tempo, proporcionando maior aproveitamento nas informações sobre os custos e lucratividade de clientes.

Para Schmidt, Santos e Leal (2011), o método TDABC possibilita maior flexibilidade na identificação de atividades de forma a possibilitar a mensuração adequada da lucratividade. Ademais, fornece informações mais exatas e ágeis para a tomada de decisão, visto que utiliza o tempo para direcionar os recursos diretamente aos objetos de custos. No método TDABC, os custos são alocados aos objetos de custeio com base em unidades de tempo consumidas pelas atividades. Desta forma, o tempo é o direcionador primário para a alocação dos custos.

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

No método TDABC tem-se a apuração do custo da capacidade das atividades e a capacidade prática de trabalho. O custo da capacidade das atividades é definido como todos gastos com recursos fornecidos aos departamentos ou processos (recursos como pessoal, supervisão, equipamentos, tecnologia e infraestrutura) para a execução da atividade; por sua vez, a capacidade prática de trabalho é compreendida como a quantidade de tempo que os funcionários trabalham sem tempo ocioso (Dalci; Tanis; Kosan, 2010; Kaplan; Anderson, 2007).

O método TDABC requer a determinação da taxa de custo da capacidade das atividades por unidade de tempo que representa um índice de fornecimento de recursos por tempos consumidos para executar determinada atividade. Para estimar a taxa da capacidade de uma atividade, somam-se os custos de todos os recursos fornecidos a um processo ou departamento e divide-se pelo tempo que os funcionários e equipamentos que estão à disposição da empresa para a execução da atividade (Kaplan; Anderson, 2007). A taxa de custo da capacidade das atividades mostra o custo em reais (R\$) por minuto. A partir dessa taxa, tem-se a determinação dos custos de departamentos aos objetos de custo por meio de estimativas de tempo de realização da atividade.

A Figura 1 ilustra o cálculo da taxa de custo da capacidade das atividades.

Taxa de custo da capacidade =	$\frac{\text{Custo de capacidade das atividades}}{\text{Capacidade prática dos recursos fornecidos}}$
-------------------------------	---

Figura 1. Fórmula da taxa do custo da capacidade

Fonte: Adaptado por Kaplan e Anderson (2007)

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

De acordo com a estruturação do método TDABC depreende-se algumas vantagens de sua utilização, como por exemplos: a) simplificação do tratamento dos custos relativos às atividades, b) facilidade e rapidez na elaboração de estrutura de custos; c) direcionadores de custos baseando no tempo de acordo com as características de atividades, d) identificação do tempo de ociosidade. Por outro lado, tem-se algumas desvantagens, como por exemplos: a) dificuldades das equações de tempo em ambientes instáveis, b) engajamento dos funcionários; c) subjetividade nas estimativas de tempo; d) utilização de despesas para determinação dos custos (Kaplan; Anderson, 2007; Boina, Avelar, Souza & Ohayon, 2016).

3 METODOLOGIA

Para avaliar lucratividade na prestação de serviços de uma organização contábil, localizada na região da Grande Florianópolis/SC, por meio da aplicação do método de custeio baseado em atividades e tempo (TDABC), realiza-se uma pesquisa de natureza descritiva com abordagem qualitativa, do tipo estudo de caso

e pesquisa ação com a coleta de dados documental (Martins & Theóphilo (2009)

O objeto de estudo é uma organização de serviços contábeis de pequeno porte com uma carteira de 111 clientes ativos. A coleta de dados compreende o período semestral de outubro de 2020 a março de 2021. Participaram da pesquisa todos os clientes ativos de diferentes portes, ramos de atividades e regimes tributários. Tais características são relevantes por influenciarem a realização dos serviços como, por exemplo, quantidade de lançamentos e tipos de obrigações acessórias exigidas pelos governos. Logo, o tempo de execução de serviços é determinado pelas características dos clientes.

Os dados coletados foram extraídos de relatórios gerenciais internos, balancetes de verificação, resumos de cálculos de folha de pagamento da organização investigada e de *software* contábil que registra os lançamentos efetuados e tempos utilizados de cada departamentos da organização na prestação de serviço ao cliente. Para identificar a quantidade de lançamentos de cada funcionário verificou o acesso em cada cliente no período investigado. As informações de gastos incorridos no semestre foram disponibilizadas pela direção da empresa em planilhas eletrônicas do Microsoft Excel e relatórios do *software* contábil.

4 ANÁLISE DE DADOS

A empresa foi fundada no ano de 2013 por um casal de contadores que tinham por objetivo empreender na área contábil. No início realizaram a aquisição de uma pequena carteira de clientes. O atendimento era focado em clientes de pequeno porte. Com o passar do tempo, mais clientes buscaram os serviços prestados, aumentando significativamente a carteira de atendimento.

A empresa possui como objeto social atividades de contabilidade e de serviços combinados de escritório e de apoio administrativo. Conta com uma carteira de atendimento de 150 clientes, sendo 111 ativos e 39 inativos. Atende clientes nos mais variados ramos de atividades, como indústria, comércio e prestação de serviços. O quadro de pessoal é composto por 11 colaboradores, divididos em 5 departamentos, conforme mostra o Quadro 1.

Departamentos	Colaboradores	Descrição dos serviços prestados
Recepção	1	Atendimento a Clientes, Separação de Documentos, Arquivos.
Contábil/Fiscal	4	Lançamentos Contábeis, Conciliações Contábeis, Fechamentos Contábeis, Apresentação dos Resultados, Lançamentos de Notas, Apuração Fiscal, Conferência Fiscal, Obrigações Principais (ICMS, PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, ISSQN, entre outras.), Obrigações Acessórias (SPED, DIME, EFD, DCTF, entre outras.), Integrações no Sistema, Parcelamentos, Assessoria.
Financeiro	1	Emissão de Notas Fiscais, Contas a Pagar, Contas a Receber.
Pessoal	2	Apuração da Folha, Admissão, Rescisão, Férias, Conferência de Folha, Integrações no Sistema, Obrigações Principais, Obrigações Acessórias, Assessoria.
Societário	2	Constituição, Alteração, Distrato, Contrato de Prestação de Serviços, Procurações, Certificados Digital, Documento para Alvará, Assessoria, Serviços Externos.
Diretoria	1	Gestão Estratégica, Gestão de Pessoas, Assessoria Empresarial, Captação de Clientes, Marketing Empresarial, Atendimento Pessoa Física e Jurídica, Consultoria Empresarial.

Quadro 1 – Quadro funcional e principais atividades por departamento

Fonte: Elaborado pelos autores (2021)

A Tabela 1 apresenta o custo semestral com salários dos colaboradores da empresa e encargos sociais de FGTS, Férias, INSS, IRRF e 13º salário por departamento.

Tabela 1

Custos com pessoal (em reais/R\$)

Departamentos	Custo Semestral
Recepção	9.423,97
Contábil/Fiscal	67.618,16
Financeiro	9.038,79
Pessoal	37.047,75
Societário	29.057,04
Diretoria	18.000,00
Total	170.185,71

Fonte: Elaborado pelos autores (2021)

A Tabela 2 demonstra os custos operacionais e administrativos incorridos na prestação de serviço.

Tabela 2

Custos operacionais e administrativos semestrais (em reais/R\$)

Tipos de custos			
Operacionais		Custos administrativos	
Suporte TI	3.300,00	Energia	3.687,18
Consultoria	1.521,36	Água	243,57
Cursos	515,00	Limpeza	7.985,00
Materiais de Expediente	20.180,56	Materiais de Copa e Cozinha	1.325,00
Materiais de Escritório	9.585,00	Materiais Higiene e Limpeza	975,00
Impostos	1.520,00	Uniformes	400,00
Depreciações	1.385,00	Telefone	3.438,38
Sistema Contábil/Software	9.261,33	Internet	1.019,40
Total	47.268,25	Plataformas	2.742,20
		Propagandas	1.850,00
		Seguros	2.980,00
		Veículos	4.051,17
		Taxas diversas	3.727,78
		Brindes	2.225,00
		Juros	5.800,00
		Total	42.449,68
Total Geral: 89.717,93			

Fonte: Elaborado pelos autores (2021)

Os custos operacionais compreendem gastos relacionados às atividades fim da empresa, como o sistema contábil utilizado para o registro dos lançamentos, depreciações de veículos, máquinas e equipamentos bem como materiais utilizados na prestação de serviços. Por sua vez, os custos administrativos se referem aos gastos utilizados nas áreas de marketing, seguros, limpeza entre outros gastos não relacionados diretamente a prestação de serviço.

Para realizar o cálculo de capacidade prática de cada colaborador, utilizou-se o modelo criado por Kaplan e Anderson (2007). Os dias e tempo de trabalho foram extraídos de relatórios contábeis fornecidos pelo departamento pessoal da empresa. As informações como faltas, pausas e intervalos diários foi obtida por meio da média ocorrida no semestre investigado. De acordo com Kaplan e Anderson (2007), a capacidade prática (real) de cada colaborador é 80%, os demais 20% são consumidos com tempos de intervalos, reuniões, entradas e saídas do local de

trabalho e outros assuntos não ligados diretamente à prestação de serviços para os clientes.

O cálculo da capacidade prática (real) por minutos trabalhados é exposto na Tabela 3.

Tabela 3

Cálculo de capacidade prática (real) por colaborador

Cálculo da Capacidade Prática	Quantidade
(=) números de dias por ano	365 dias
(-) fins de semana	104 dias
(-) feriados	10 dias
(-) férias	30 dias
(-) faltas (doenças ou motivos pessoais)	3 dias
(=) capacidade prática anual	218 dias
(÷) número de meses por ano	12 meses
(=) capacidade prática mensal	18,17 dias
(x) jornada de trabalho diária	510 minutos
(-) pausas e intervalos diários	40 minutos
(=) capacidade prática diária	470 minutos
(=) capacidade prática mensal	8.540 minutos

Fonte: Adaptado de Kaplan e Anderson (2007)

De acordo com a quantidade de minutos trabalhados, cada colaborador possui 470 minutos diários ou 8.540 minutos mês (470 minutos x 18,17 dias). Em seguida, tem-se a apuração da quantidade de minutos de cada departamento de acordo com a quantidade de colaboradores, conforme evidencia a Tabela 4.

Tabela 4

Cálculo de capacidade prática mensal por departamento

Departamentos	Quantidade de Colaboradores	Capacidade em Minutos	Percentual
Recepção	1	8.540	9,09%
Contábil/fiscal	4	34.160	36,36 %
Financeiro	1	8.540	9,09 %
Pessoal	2	17.080	18,18 %
Societário	2	17.080	18,18 %
Diretoria	1	8.540	9,09 %
Total	11	93.940	100,00 %

Fonte: Elaborado pelos autores (2021)

De acordo com as quantidades de colaboradores e minutos trabalhados, cada setor possui a capacidade prática real de trabalho, com destaque para o departamento Contábil/Fiscal com 34.160 minutos (4 colaboradores x 8.540 minutos) e representatividade de 36,36%. Esse departamento é muito importante na prestação de serviços por realizar atividades de Lançamentos Contábeis, Conciliações Contábeis, Fechamentos Contábeis, Apresentação dos Resultados, Lançamentos de Notas, Apuração Fiscal, Conferência Fiscal, Obrigações Principais, Obrigações Acessórias, Integrações no Sistema, Parcelamentos e Assessoria.

Os custos operacionais e administrativos foram rateados de acordo com os percentuais da Tabela 4, como, por exemplo, tem-se o rateio para departamento Contábil/Fiscal com alocação de R\$ 17.188,45 (R\$ 47.268,25 x 36,36%) de custos operacionais e de R\$ 15.436,25 (R\$ 42.449,68 x 36,36%) de custos administrativos.

A Tabela 5 apresenta o custo total da organização contábil por

departamentos.

Tabela 5

Custo total semestral (em reais/R\$)

Departamentos	Custos com Pessoal	Custos Operacionais	Custos Administrativos	Custo Semestral
Recepção	9.423,97	4.297,11	3.859,05	17.580,13
Contábil/Fiscal	67.618,16	17.188,45	15.436,25	100.242,86
Financeiro	9.038,79	4.297,11	3.859,05	17.194,95
Pessoal	37.047,75	8.594,23	7.717,63	53.359,61
Societário	29.057,04	8.594,23	7.717,63	45.368,90
Diretoria	18.000,00	4.297,11	3.859,05	26.156,16
Total	170.185,71	47.268,24	42.448,66	259.902,61

Fonte: Elaborado pelos autores (2021)

Os resultados mostram que o departamento com maior montante de custos totais foi o Contábil/Fiscal (R\$ 100.242,86), seguido pelo Pessoal (R\$ 53.359,61) e Societário (R\$ 45.368,90).

Para a análise de custos, considerando a prestação de serviços de acordo com as características dos clientes, os 111 clientes ativos foram classificados em quatro grupos: a) 1 - até 100 lançamentos (81 clientes), b) 2 - de 101 até 500 lançamentos mês (27 clientes); c) 3 - de 501 até 1.000 lançamentos mês (2 clientes) e 4 - acima de 1.000 lançamentos mês (1 cliente). Posteriormente, os clientes foram classificados nos seguintes subgrupos: a) 1. Regime de Tributação Simples Nacional - Microempresa/ME (76 clientes), b) 2. Regime de Tributação Simples Nacional - Empresa de Pequeno Porte/EPP (22 clientes), c) 3. Regime de Tributação Lucro Presumido - Microempresa/ME (5 clientes), d) 4. Regime de Tributação Lucro Presumido - Empresa de Pequeno Porte/EPP (7 clientes), e) 5. Regime de Tributação Lucro Real - Empresa de Pequeno Porte/EPP (1 cliente).

Para verificar a quantidade de minutos que os departamentos necessitam para atender cada grupo e subgrupo de clientes, foi utilizado o *software* contábil da empresa. Dentre as atividades que podem ser realizadas pelo *software*, verificou-se a quantidade de lançamentos em cada empresa cliente e o tempo de acesso dos colaboradores no *software* contábil para a execução das atividades, conforme aponta a Tabela 6.

Tabela 6

Capacidade prática em minutos no semestre

Grupos	Departamentos	Simples Nacional		Lucro Presumido		Lucro Real	Total
		1. ME	2. EPP	3. ME	4. EPP	5. EPP	
1.	Recepção	19.240	4.220	6.720	6.200	-	36.380
	Contábil/Fiscal	104.600	12.300	3.200	5.140	-	125.240
	Financeiro	30.060	5.700	1.560	3.400	-	40.720
	Pessoal	34.320	10.920	920	2.340	-	48.500
	Societário	73.020	10.140	3.160	3.700	-	90.020
	Diretoria	25.720	5.640	1.140	1.800	-	34.300
	Subtotal	286.960	48.920	16.700	22.580	-	375.160
2.	Recepção	4.580	5.060	-	500	-	10.140
	Contábil/Fiscal	27.300	2.7930	-	5.250	-	60.480
	Financeiro	3.020	2.940	-	640	-	6.600
	Pessoal	12.960	31.980	-	4.420	-	49.360
	Societário	3.690	4.060	-	1.670	-	9.420
	Diretoria	3.900	7.080	-	480	-	11.460
Subtotal	55.450	79.050	-	12.960	-	147.460	
3.	Recepção	-	520	-	-	-	520

	Contábil/Fiscal	-	1.520	-	-	-	1.520
	Financeiro	-	1.080	-	-	-	1.080
	Pessoal	-	1.560	-	-	-	1.560
	Societário	-	1.080	-	-	-	1.080
	Diretoria	-	3.850	-	-	-	3.850
	Subtotal	-	9.610	-	-	-	9.610
	Recepção	-	-	-	-	4.200	4.200
	Contábil/Fiscal	-	-	-	-	17.720	17.720
4.	Financeiro	-	-	-	-	2.840	2.840
	Pessoal	-	-	-	-	3.060	3.060
	Societário	-	-	-	-	1.960	1.960
	Diretoria	-	-	-	-	1.630	1.630
	Subtotal	-	-	-	-	31.410	31.410
	Total		342.410	137.580	16.700	35.540	31.410
							563.640

Fonte: Elaborado pelos autores (2021)

A Tabela 7 expõe a capacidade prática em minutos necessária para realizar os serviços contábeis semestrais para os grupos e subgrupos de clientes. O Grupo 1 apresenta a maior demanda (375.160 minutos) pelo fato de possuir 81 clientes nos diversos regimes tributários e portes. O Grupo 2 é composto por 27 clientes e consome 147.460 minutos de capacidade prática para a execução dos serviços. O Grupo 3 contempla 2 clientes e possui a menor capacidade prática (9.610 minutos). Por fim, tem-se o Grupo 4 com apenas 1 cliente, entretanto possui uma capacidade prática elevada de 31.410 minutos. Cabe destacar que a capacidade instalada elevada do Grupo 4 é devido a quantidade de lançamentos ser acima de 1.000 lançamentos, bem como a complexidade das atividades de trabalho para atender as obrigações contábeis e fiscais do regime tributário Lucro Real.

A aplicação do método TDABC auxilia na alocação de custos referentes à prestação de serviço realizada em cada departamento. Logo, possibilita a mensuração de custos por atividade, custo hora/minutos de colaboradores e o conhecimento do tempo de realização de atividades. Para a aplicação do método TDABC duas variáveis foram utilizadas, a primeira é custo total da empresa (R\$ 259.902,61) e a segunda é o tempo necessário para execução das atividades nos departamentos (563.640 minutos), conforme mostra a Tabela 7.

Tabela 7

Taxa de custo de capacidade prática

Departamentos	Colaboradores	Custo total (R\$)	Capacidade em Minutos	Taxa de custo (R\$/minuto)
Recepção	1	17.580,13	51.240	0,34
Contábil/Fiscal	4	100.242,86	204.960	0,49
Financeiro	1	17.194,95	51.240	0,34
Pessoal	2	53.359,61	102.480	0,52
Societário	2	45.368,90	102.480	0,44
Diretoria	1	26.156,16	51.240	0,51
Total	11	259.902,61	563.640	2,64

Fonte: Elaborado pelos autores (2021)

Para obter o resultado em reais da taxa de custo de capacidade prática em minutos, conforme a fórmula proposta por Kaplan e Anderson (2007), é necessário dividir o custo total da capacidade pela capacidade em minutos de cada departamento, como por exemplo, tem-se o departamento de recepção com taxa de custo de capacidade R\$ 0,34 por minuto (R\$ 17.580,13 ÷ 51.240 minutos). De acordo com Kaplan e Anderson (2007), as atividades realizadas utilizam o tempo

como insumo, assim, entende-se que o principal direcionador de custos no método TDABC é o tempo.

A Tabela 8 apresenta o custo por cliente, segregando-os por grupos, subgrupos e departamentos.

Tabela 8

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

Grupos	Departamentos	Simples Nacional		Lucro Presumido		Lucro Real	Total
		1. ME	2. EPP	3. ME	4. EPP	5. EPP	
1.	Recepção	6.601,13	1.447,86	2.305,59	2.127,18	-	12.481,76
	Cont./Fiscal	51.158,29	6.015,75	1.565,07	2.513,90	-	61.253,01
	Financeiro	10.087,44	1.912,79	523,50	1.140,96	-	13.664,69
	Pessoal	17.869,85	5.685,86	479,03	1.218,40	-	25.253,14
	Societário	32.326,67	4.489,08	1.398,96	1.638,03	-	39.852,74
	Diretoria	13.129,13	2.879,02	116,39	918,83	-	17.508,91
	Custo/cliente semestral	131.172,49	22.430,34	6.854,08	9.557,30	-	170.014,21
	Custo/cliente mensal	21.862,08	3.738,39	1.142,35	1.592,88	-	28.335,70
	Quantidade de clientes	63	7	5	6	-	81
	Custo/cliente unitário	347,02	534,06	228,47	265,48	-	349,82
2.	Recepção	1.571,37	1.736,05	-	171,55	-	3.478,97
	Cont./Fiscal	13.352,02	13.660,14	-	2.567,70	-	29.579,86
	Financeiro	1.013,44	986,60	-	214,77	-	2.214,81
	Pessoal	6.748,05	16.651,45	-	2.301,42	-	25.700,92
	Societário	1.633,60	1.797,40	-	739,33	-	4.170,33
	Diretoria	1.990,81	3.614,08	-	245,02	-	5.849,91
	Custo/cliente semestral	26.309,29	38.445,73	-	6.239,78	-	70.994,80
	Custo/cliente mensal	4.384,88	6.407,62	-	1.039,96	-	11.832,47
	Quantidade de clientes	13	13	-	1	-	27
	Custo/cliente unitário	337,30	492,89	-	1.039,96	-	1.870,16
3.	Recepção	-	178,41	-	-	-	178,41
	Cont./Fiscal	-	743,41	-	-	-	743,41
	Financeiro	-	362,42	-	-	-	362,42
	Pessoal	-	812,27	-	-	-	812,27
	Societário	-	478,13	-	-	-	478,13
	Diretoria	-	1.965,29	-	-	-	1.965,29
	Custo/cliente semestral	-	4.539,92	-	-	-	4.539,92
	Custo/cliente mensal	-	765,65	-	-	-	765,65
	Quantidade de clientes	-	2	-	-	-	2
	Custo/cliente unitário	-	378,33	-	-	-	378,33
4.	Recepção	-	-	-	-	1.440,99	1.440,99
	Cont./Fiscal	-	-	-	-	8.666,59	8.666,59
	Financeiro	-	-	-	-	953,04	953,04
	Pessoal	-	-	-	-	1.593,29	1.593,29
	Societário	-	-	-	-	867,71	867,71
	Diretoria	-	-	-	-	832,06	832,06
	Custo/cliente semestral	-	-	-	-	14.353,68	14.353,68
	Custo/cliente mensal	-	-	-	-	2.392,28	2.392,28
	Quantidade de clientes	-	-	-	-	1	1
	Custo/cliente unitário	-	-	-	-	2.392,28	2.392,28
	Custos Totais	157.481,78	65.415,99	6.854,08	15.797,08	14.353,68	259.902,61

Fonte: Elaborado pelos autores (2021)

A Tabela 8 demonstra o custo semestral, mensal e unitário por grupo, subgrupo e departamento. Para realização do cálculo de custo semestral, multiplica-se a quantidade de minutos trabalhados pela taxa de capacidade por minuto, como por exemplo tem-se o Grupo 1 (Até 100 lançamentos) no Subgrupo 1 (Regime de Tributação Simples Nacional - Microempresa/ME) com custo semestral de R\$

131.172,49 (286.960 minutos x R\$ 0,49). Para identificar o custo mensal, é necessário dividir o custo semestral de R\$ 131.172,49 por 6 meses, totalizando o valor de R\$ 21.862,08. Por fim para encontrar o custo por cliente mensal é necessário dividir o custo mensal de R\$ 21.682,08 por 63 clientes do subgrupo, totalizando R\$ 347,02).

No Grupo 1 (Até 100 lançamentos), o maior montante de custo por cliente mensal é o valor de R\$ 534,06 que está relacionado ao Subgrupo 2. Regime de Tributação Simples Nacional - Empresa de Pequeno Porte/EPP com atendimento para 7 clientes. Esses clientes exigem uma quantidade maior de horas para a realização de lançamentos. Além disso, apresentam algumas deficiências no envio da documentação para a contabilidade, ocasionado maior complexidade na conciliação de extratos bancários, registros fiscais e fechamentos das demonstrações contábeis. Por outro lado, o menor montante de custo por cliente mensal é o valor de R\$ 228,47 que pertence ao Subgrupo 3. Regime de Tributação Lucro Presumido - Microempresa/ME com atendimento para 5 clientes. Esses clientes são prestadores de serviços e exigem mais obrigações acessórias que os clientes do Simples Nacional, contudo, a folha de pagamento conta apenas com o pró-labore dos sócios e a demanda de documentos fiscais e contábeis é consideravelmente menor, o que reduz a quantidade de minutos necessários para a execução das atividades.

No Grupo 2 (De 101 a 500 lançamentos), o maior montante de custo por cliente mensal é o valor de R\$ 1.039,96 que está relacionado ao Subgrupo 4. Regime de Tributação Lucro Presumido - Empresa de Pequeno Porte/EPP com 1 cliente. Esse cliente possui uma quantidade elevada de funcionários, complexidade de apuração de obrigações principais e acessórias. Tudo isso requer maior tempo na prestação de serviços, com destaque para o custo do departamento Contábil/Fiscal na execução das atividades. Em contrapartida, o menor montante de custo por cliente mensal está no Subgrupo 1. Regime de Tributação Simples Nacional - Microempresa/ME com 13 clientes e custo mensal de R\$ 337,30. Esses clientes demandam maior quantidade de lançamentos comparados com clientes do mesmo regime tributário e porte do Grupo 1, porém com um custo 2,88% menor, uma vez que possuem sistemas gerenciais que possibilitam a exportação de arquivos, facilitando a execução das atividades e a redução de tempo e de inconsistências de dados.

No Grupo 3 (De 501 a 1.000 lançamentos) estão os clientes do Subgrupo 2. Regime de Tributação Simples Nacional - Empresa de Pequeno Porte/EPP com atendimento para 2 clientes e custo mensal de R\$ 378,33. Esses clientes também utilizam sistemas gerenciais que possibilitam a geração de arquivos para posterior envio à organização contábil. O custo cliente mensal do Grupo 3 apresenta uma redução de 30,28% quando comparado com o mesmo porte e regime tributário do Grupo 2. Alguns fatores justificam essa redução como a quantidade menor de funcionários, integração de arquivos eletrônicos e volume menor de documentação contábil e fiscal.

No Grupo 4 (Acima de 1.000 lançamentos) está 1 cliente que pertence ao Subgrupo 5. Regime de Tributação Lucro Real - Empresa de Pequeno Porte/EPP. Esse subgrupo apresenta o maior custo em relação aos demais subgrupos com montante mensal de R\$ 2.392,28. A empresa do subgrupo requer, pela quantidade de lançamentos e regime de tributação, alta demanda de obrigações principais e acessórias para atender as necessidades governamentais e de análise para atender a complexidade de apuração de tributos com base no regime de Lucro Real.

A partir dos valores do custo semestral e mensal encontrados na Tabela 8, tem-se a mensuração da lucratividade por grupo e subgrupo de clientes, conforme mostra a Tabela 9.

Tabela 9

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

Grupos	DRE	Simples Nacional		Lucro Presumido		Lucro Real	Total
		1. ME	2. EPP	3. ME	4. EPP	5. EPP	
1.	Faturamento	163.806,30	24.960,18	4.926,00	17.768,16	-	211.460,64
	Custo	131.172,49	22.430,34	6.854,08	9.557,30	-	170.014,21
	Resultado	32.633,81	2.529,84	-1.928,08	8.210,70	-	41.446,43
	Resultado mensal	5.439,12	421,61	-321,35	1.368,48	-	6.907,74
	Quant. de clientes	63	7	5	6	-	81
	Resul./cliente mensal	86,34	60,23	-64,27	228,08	-	85,28
	Lucratividade	19,92%	10,14%	-39,14%	46,21%	-	9,28%
2.	Faturamento	35.007,18	43.056,78	-	9.280,02	-	87.344,10
	Custo	26.309,29	38.445,73	-	6.239,78	-	70.994,80
	Resultado	8.697,89	4.611,05	-	3.040,24	-	16.349,30
	Resultado mensal	1.449,62	768,56	-	506,70	-	2.724,83
	Quant. de clientes	13	13	-	1	-	27
	Resul./cliente mensal	111,51	59,12	-	506,70	-	677,33
	Lucratividade	24,85%	10,71%	-	32,76%	-	22,77%
3.	Faturamento	-	8.433,96	-	-	-	8.434,00
	Custo	-	4.539,92	-	-	-	4.539,92
	Resultado	-	3.894,04	-	-	-	3.894,08
	Resultado mensal	-	649,01	-	-	-	649,01
	Quant. de clientes	-	2	-	-	-	2
	Resul./cliente mensal	-	324,50	-	-	-	324,50
	Lucratividade	-	46,17%	-	-	-	46,17%
4.	Faturamento	-	-	-	-	14.720,00	14.720,00
	Custo	-	-	-	-	14.353,68	14.353,68
	Resultado	-	-	-	-	366,30	366,32
	Resultado mensal	-	-	-	-	61,05	61,05
	Quant. de clientes	-	-	-	-	1	1
	Resul./cliente mensal	-	-	-	-	61,05	61,05
	Lucratividade	-	-	-	-	2,49%	2,49%
Faturamento Total		198.813,48	76.450,92	4.926,00	27.048,18	14.720,00	321.958,58
Custo Total		157.481,78	65.415,99	6.854,08	15.797,08	14.353,68	259.902,61
Resultado Total		41.331,70	11.034,93	-1928,08	11.251,10	366,32	62.055,97
Resul. Total Mensal		6.888,62	1.839,16	- 321,35	1.875,18	61,05	10.342,66
Quant. de Clientes		76	22	5	7	1	111
Resul./cliente mensal		90,64	83,60	-64,27	267,88	61,05	93,18
Lucratividade/cliente		20,79%	14,43%	-39,14%	41,60%	2,49%	19,27%
Lucratividade Geral							19,27%

Fonte: Elaborado pelos autores (2021)

A Tabela 9 revela que o grupo mais lucrativo é o Grupo 3 (46,17%) e os grupos/subgrupos com maiores níveis de lucratividade foram Grupo 1/Subgrupo 4 (46,21%), Grupo 3/Subgrupo 2 (46,17%), Grupo 2/Subgrupo 4 (32,76%) e em contra partida tem a menor lucratividade o Grupo 4/Subgrupo 5 (2,49%) e sem lucratividade o Grupo 1/Subgrupo 3.

O Grupo 1/Subgrupo 4 (46,21%) contempla as empresas de Pequeno Porte/EPP com até 100 lançamentos e pertencentes ao Regime de Tributação Lucro Presumido. Esses clientes não apresentam funcionários registrados e não exigem grandes volumes de documentos fiscais e contábeis para serem lançados.

Consequentemente, os minutos trabalhados por departamento são menores e diminuem o custo, proporcionando a maior lucratividade.

O Grupo 3/Subgrupo 2 (46,17%) possui empresas de Pequeno Porte/EPP com a quantidade de 501 até 1.000 lançamentos e pertencentes ao Regime de Tributação Simples Nacional. Esses clientes demandam maiores volumes de registros, contudo, essas empresas possuem sistemas de gestão que permitem a automatização de processos contábeis, ocasionando a redução de minutos trabalhados e o custo por departamento para a organização contábil.

Grupo 2/Subgrupo 4 (32,76%) tem um cliente de Pequeno Porte/EPP com a quantidade de 101 até 500 lançamentos e pertencente ao Regime de Tributação Lucro Presumido. Esse cliente demanda um elevado número de documentos contábeis e fiscais, além do alto volume de registro no departamento pessoal. A lucratividade se justifica pelo maior preço de venda dos serviços prestados auferido pela organização contábil em relação aos demais clientes devido à complexidade das atividades.

O Grupo 4/Subgrupo 5 (2,49%) apresenta a menor lucratividade e conta com a prestação de serviços para um cliente de Pequeno Porte/EPP com a quantidade acima de 1.000 lançamentos e pertencente ao Regime de Tributação Lucro Real. A baixa lucratividade é devido a alta de tempo para a realização das obrigações principais e acessórias. Por sua vez, o Grupo 1/Subgrupo 3 com clientes microempresas com até 100 lançamentos pertencentes ao Regime de Tributação Lucro Presumido não apresenta lucratividade. Esses clientes requerem diversas obrigações principais e acessórias que aumentam a quantidade de minutos trabalhados por departamento, entretanto, o faturamento atingido no semestre não é suficiente para cobrir os custos necessários, ocasionando prejuízos para a organização contábil (-39,14%).

De modo geral, a lucratividade da organização contábil é satisfatória, visto que atinge um percentual de 19,27%. Os gestores da organização estabelecem como meta uma lucratividade geral de 20% para o negócio. Os resultados da pesquisa corroboram com os estudos anteriores de Colpo e Medeiros (2019) e Fabrin, Vizzatto e Paulus (2020), visto que o TDABC possibilita identificar os custos para cada departamento da empresa, comparando-os com os recursos consumidos na prestação dos serviços para cada cliente com base o tempo necessário por atividade/cliente. Logo, a aplicabilidade do TDABC é relevante para apuração da lucratividade por cliente e serve como um subsídio importante na definição do preço de venda dos serviços prestados.

5 CONSIDERAÇÕES FISCAIS

A gestão de custos contribui com o processo gerencial ao propiciar informações úteis para a tomada de decisão. No setor de prestação de serviços contábeis, a gestão de custos ganha relevância devido principalmente à concorrência baseada no preço dos serviços que afeta a sobrevivência das organizações e a qualidade dos serviços prestados. Diante disso, o objetivo geral da pesquisa foi avaliar lucratividade na prestação de serviços de uma organização contábil, localizada na região da Grande Florianópolis/SC, por meio da aplicação do método de custeio baseado em atividades e tempo (TDABC).

O método de custeio TDABC mostrou-se adequado para organização contábil investiga, pois a utilização do tempo é o principal direcionador de custos para a realização dos serviços contábeis. Para aplicação do método foi necessário coletar os dados de quanto ao montante de gastos e tempo que cada colaborador utiliza

para atender grupos e subgrupos de clientes com diferentes características como quantidade de lançamentos, porte e regime tributário.

Os resultados mostraram os maiores montantes de custos por cliente foram o Grupo 1/Subgrupo 2 com valor de R\$ 534,06 (Até 100 lançamentos - Regime de Tributação Simples Nacional - Empresa de Pequeno Porte/EPP), Grupo 2/ Subgrupo 4 (De 101 a 500 lançamentos - Regime de Tributação Lucro Presumido - Empresa de Pequeno Porte/EPP) com valor de R\$ 1.039,96, Grupo 3/ Subgrupo 2 com valor de R\$ 378,33 (De 501 a 1.000 lançamentos - Regime de Tributação Simples Nacional - Empresa de Pequeno Porte/EPP) e Grupo 4/ Subgrupo 5 com valor de R\$ 2.392,28. (Acima de 1.000 lançamentos - Regime de Tributação Lucro Real - Empresa de Pequeno Porte/EPP).

Em relação à lucratividade percentual por clientes, os maiores percentuais foram o Grupo 1/Subgrupo 4 com 46,21% (até 100 lançamentos - Regime de Tributação Lucro Presumido - Empresas de Pequeno Porte/EPP), Grupo 3/Subgrupo 2 com 46,17% (de 501 até 1.000 lançamentos - Regime de Tributação Simples Nacional – Empresa de Pequeno Porte/EPP) e Grupo 2/Subgrupo 4 com 32,76% (de 101 até 500 lançamentos - Regime de Tributação Lucro Presumido – Empresa de Pequeno Porte/EPP).

Quanto à lucratividade geral, a organização atinge um percentual 19,27%, entretanto, algumas ações gerenciais necessitam ser implementadas após a apuração dos custos e da lucratividade, principalmente a revisão dos preços de venda dos serviços prestados para os clientes do o Grupo 1/Subgrupo 3 e do Grupo 4/Subgrupo 5; além da otimização de processos, como por exemplo a utilização de arquivos eletrônicos para integração de dados de clientes, como forma de redução de tempo para os serviços prestados.

Diante dos resultados conclui-se que a lucratividade apurada é satisfatória, mas na análise por grupo e subgrupo de clientes revelou deficiências gerenciais principalmente na definição dos preços de venda dos serviços prestados. O objetivo da pesquisa foi alcançado, visto que a aplicabilidade do método de Custeio TDABC no contexto de organizações de serviços contábeis é importante para melhor gestão de custos e de preço de venda. Outro fator importante constatado foi a necessidade de uso de tecnologia da informação em parceria com clientes para otimização de processos e redução de tempo de atividades e, conseqüentemente, de custos na prestação de serviços.

Na ótica gerencial este estudo contribui com informações de aplicabilidade do método de custeio TDABC em empresas de serviços contábeis. A pesquisa demonstra a utilidade do TDABC para as organizações contábeis como forma de melhorar a gestão de custos, de preço de venda e de lucratividade. A aplicação do TDABC mostra que é necessário a existência de controle interno eficiente que assegure a eficácia das atividades realizadas.

Por fim, como sugestões para futuras pesquisa indica-se: a) a continuidade da pesquisa no intuito de identificar os custos e lucratividade individual por cliente e b) replicação do estudo em outras organizações contábeis para fins de cotejamento de resultados.

REFERÊNCIAS

- Boina, T. M., Avelar, E. A., Souza, A. A. & Ohayon, P. (2016). Time-driven ABC: análise bibliométrica de artigos acadêmicos divulgados em periódicos científicos entre 2004 e 2015. *ABCustos*, 11(1), 45-73

- Colpo, I., & Medeiros, F. S. B. (2019). O método de custeio TDABC no setor de serviços: Aplicação em uma empresa contábil. *Perspectiva*, 43(162), 19-32.
- Dalci, I., Tanis, V., & Kosan, L. (2010). Customer profitability analysis with time-driven activity-based costing: a case study in a hotel. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 22(5), 609-637.
- Everaert, P. & Bruggeman, W. (2007). Time-driven activity-based costing: exploring the underlying model. *Journal of cost management*, 21(2), 16-20.
- Fabrin, C., Vizzotto, M. J., & Paulus, L. (2020). Método de custeio baseado em atividades e tempo: estudo de caso em um escritório de contabilidade. *Revista de Gestão Estratégica de Organizações*, 8(2), 22-42.
- Figueiredo, S. & Fabri, P. E. (2000). *Gestão de Empresas Contábeis*. São Paulo: Atlas.
- Iudícibus, S., & Marion, J. C. (2007). *Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação*. 4.ed. São Paulo: Atlas.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2007). *Custeio baseado em atividade e tempo*. Rio de Janeiro: Campus-Elsevier.
- Kaplan, R. S., & COOPER, R. (1998). *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura.
- Martins, E. (2018). *Contabilidade de custos* (11a ed.) São Paulo: Atlas.
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Meghiorini, E. (2012). *Custos: análise e gestão* (3a ed.) São Paulo: Pearson.
- Nakagawa, M. (2012). *ABC: custeio baseado em atividades* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Raaij, E. M., Vernooij, M. J. A. & Triest, S. (2003). The implementation of customer profitability analysis: case study. *Industrial Marketing Management*, 32(7), 573-583.
- Rodrigues, A. T. L., & Lemos, I. S. (2009). Ferramentas de gestão para organizações contábeis. *ConTexto*, 9(16), 1-20.
- Santos, J. J. (2012). *Fundamentos de custos para formação do preço e do lucro* (5a ed.). São Paulo: Atlas.
- Schmidt, P., Leal, R. R., & Santos, J. L. (2011). Proposta de um modelo de rentabilidade de clientes: um estudo de caso de uma empresa da área de alimentos. *RIC - Revista de Informação Contábil*, 5(4), 26-45.
- Sousa, T. C. G. (2003). *Modelo de gestão por atividades para empresas contábeis*. Dissertação de mestrado, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil.
- Szychta, A. (2010). Time-Driven Activity-Based costing in Service Industries. *Social Sciences*, 1(67), 49-60.