



# Custeio Baseado em Atividades: aplicação em uma empresa prestadora de serviços contábeis na cidade de Marau (RS)

**E**ste artigo apresenta os resultados de uma pesquisa que buscou avaliar a lucratividade da Empresa Econt, situada no Município de Marau (RS), por meio da aplicação do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), nos clientes tributados pelo lucro real. Trata-se de uma pesquisa quantitativa e descritiva que utilizou a observação e a análise documental para coleta de informações no período de janeiro a setembro de 2011. Constatou-se que a empresa não realizava apuração da lucratividade de maneira individualizada por cliente devido ao fato de não possuir um sistema de custo que permitisse esta individualização. A aplicação do Custeio Baseado em Atividades possibilitou identificar as atividades desenvolvidas para cada cliente, proveniente dos departamentos: fiscal, contabilidade, recursos humanos e administrativo. Com isso, os direcionadores de recursos e custos auxiliaram na identificação dos recursos consumidos para cada cliente, ponderados pelo tempo demandado em cada atividade. Constatou-se que os clientes do segmento das empresas tributadas pelo Lucro Real apresentaram resultados negativos para a Econt, contrastando com seu resultado global. A implantação do ABC na empresa configurou-se em importante fonte de informação, visando à melhora na gestão da empresa.

## **João Rafael Alberton**

Bacharel em Ciências Contábeis; Mestre em Ciências Contábeis (Unisinos); Professor FEAC - Universidade de Passo Fundo - UPF; Gerente Administrativo Supermercados Marin LTDA; Consultor Trade Consultoria LTDA.

## **Luciane Donzelli**

Bacharel Ciências Contábeis.

## **Carlos Alberto Diehl**

Doutor em Engenharia de Produção (UFSC/HEC); Professor Titular do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - Unisinos.

## **Luiz Henrique Figueira Marquezan**

Bacharel Ciências Contábeis; Mestre em Ciências Contábeis (UNISINOS); Professor do Centro Universitário Franciscano - Unifra.

## 1. Introdução

Hodiernamente, o ambiente empresarial, movido pelas exigências dos mercados, necessitam buscar constantemente instrumentos que agilizem o processo de tomada de decisões. Uma forma de auxiliar as organizações nessa busca é o uso de ferramentas da contabilidade de custos, suprimindo a gestão empresarial no controle interno, auxiliando no desenvolvimento da atividade fabril, comercial ou ainda na prestação de serviços.

Martins (2003) cita que a contabilidade de custos passou longo período sendo utilizada mais para fins de apuração de impostos, mas migrou para a área gerencial com o intuito de suprir as necessidades de gestão das empresas, gerando informações úteis ao processo decisório. Nessa mesma linha, Padoveze (2003), afirma que a tendência é que essas informações sejam utilizadas para motivar ações e atingir metas, independente do porte, mostrando a situação patrimonial, financeira e de rentabilidade.

A contabilidade de custos pode ser aplicada em qualquer segmento, seja da indústria, comércio, na área pública ou de serviços. Desses, o segmento de

serviços vem ganhando destaque no cenário nacional (CRC, 2009). Como exemplo, há as organizações contábeis, as quais ganharam importância considerável com as mudanças introduzidas no cenário brasileiro visando padronização com as normas internacionais, *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Dentre as alterações, citam-se mudanças nas estruturas das demonstrações financeiras e a criação de novas demonstrações. Sendo assim, as empresas devem adequar-se a essas mudanças, necessitando de profissional da Contabilidade ou de organizações contábeis para auxiliá-las nessa adequação.

Naturalmente, essas organizações contábeis possuem custos para prestar esses serviços às empresas, e a necessidade de mensurá-los torna-se fundamental para estabelecer a precificação, propiciando a identificação do resultado por cliente ou por segmento desses. Para isso, faz-se necessária a escolha de um método de custeio, sendo o Custeio Baseado em Atividades (ABC) um método difundido como adequado para uso na área de serviços. O ABC fundamenta-se na análise das atividades significativas desenvolvidas nas empresas. O centro de interesse desse méto-

do concentra-se nos custos indiretos. O objetivo imediato é tornar a determinação dos custos dos produtos mais próxima da exatidão, permitindo, desse modo, um controle mais efetivo dos referidos custos e oferecendo melhor suporte às decisões gerenciais (LEONE, 2000). Logo, o modelo de custeio ABC propõe dividir a empresa em atividades, calcular os custos de cada uma delas, procurando compreender seu comportamento, identificando a origem desses custos. O consumo dessas atividades por produtos, nas indústrias e pelos serviços prestados torna possível vincular o custo também a quem faz uso dele, seja um departamento ou um cliente.

Reforçando a importância do método ABC para as empresas prestadoras de serviços, Kaplan e Copper (1998) afirmam que, embora ele tenha suas origens nas fábricas, muitas empresas de serviços também podem obter benefícios com o uso dessa abordagem. As empresas de serviços são cada vez mais presentes, e o ambiente de maior competição exige delas um desempenho e uma gestão semelhante àquela já existente para as indústrias. Assim, as prestadoras de serviços são candidatas à implantação do custeio baseado

“Logo, o modelo de custeio ABC propõe dividir a empresa em atividades, calcular os custos de cada uma delas, procurando compreender seu comportamento, identificando a origem desses custos. O consumo dessas atividades por produtos, nas indústrias e pelos serviços prestados torna possível vincular o custo também a quem faz uso dele, seja um departamento ou um cliente.”

em atividades, pois o método oferece informações que qualificam a gestão e, portanto, podem auxiliar a melhorar seu desempenho.

Portanto, considerando essa necessidade identificada, o estudo tem por objetivo avaliar a lucratividade da Empresa Econt, situada no Município de Marau (RS), através da aplicação do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), nos clientes tributados pelo lucro real.

O artigo está dividido em cinco seções, iniciando com esta introdução. Na segunda seção, faz-se uma incursão teórica sobre custos, com enfoque no método ABC, seguida da terceira seção, que trata dos procedimentos metodológicos. A quarta seção compreende a implantação do ABC na empresa contábil e análise dos resultados. Por fim, tem-se a quinta seção com as considerações finais. A lista das referências utilizadas na pesquisa completa o conteúdo do estudo.

## 2. Revisão de Literatura

### 2.1 Organizações Contábeis

De acordo com o Sebrae/MS (2011), o mercado de prestação de serviço é bastante concorrido. É importante possuir qualidade no atendimento ao cliente e nos serviços, não sendo esse apenas um diferencial em relação à concorrência, mas uma necessidade. Entre os prestadores de serviços, o contador deve buscar sempre atingir as metas e objetivos que o cliente espera, pois apenas a prática não habilita o profissional a manter-se competitivo e superar a concorrência. É necessário que faça acompanhamento constante das mudanças econômicas e financeiras e que busque especializações e atualizações profissionais.

Para a grande maioria das empresas, não há vantagem em manter uma estrutura contábil interna, prin-

cipalmente, pelo elevado custo, tornando-se mais viável a contratação de organizações contábeis para esse serviço. Assim, muitas empresas buscam nessas organizações auxílio nas áreas econômica, financeira e tributária, por meio de suporte na área gerencial, auxiliando-as na tomada de decisões e no cumprimento das obrigações e prestação de informações com os entes públicos, investidores, agências reguladoras, entre outros agentes externos.

De acordo com a Resolução CFC n.º 1.166/09, as organizações contábeis podem ser constituídas da seguinte forma:

- I - Organização Contábil, pessoa jurídica constituída sob a forma de Sociedade, tendo por objetivo a prestação de serviços profissionais de contabilidade;
- II - Organização Contábil, pessoa jurídica constituída sob a forma de Empresário, tendo por objetivo a prestação de serviços profissionais de contabilidade;
- III - Organização Contábil, Escritório Individual, assim caracterizado quando o Contabilista, embora sem personificação jurídica, executa suas atividades independentemente do local e do número de empresas ou serviços sob sua responsabilidade (BRASIL, 2009, s/p).

Sendo assim, toda organização contábil constituída de alguma dessas maneiras citadas ficam obrigadas a possuir registro cadastral no Conselho Regional de Contabilidade da região a qual pertence (CFC, 2009).



### 2.2 Contabilidade de Custos

A contabilidade de custos representa instrumento de grande importância para a gestão empresarial, pois produz relatórios eficazes e eficientes para a tomada de decisões (GOTARDO, 2011). Dias e Amaral (1998) complementam sobre a contabilidade de custos, afirmando que ela fornece informações para a tomada de decisões gerenciais. Pode-se afirmar que as necessidades gerenciais supridas pela contabilidade de custos podem ser reunidas em três grandes grupos: (a) informações para a determinação da rentabilidade e do desempenho das diversas atividades; (b) informações que auxiliam a gerência a planejar, a controlar e a administrar o desenvolvimento das operações; (c) informações para a tomada de decisões.

Para Crepaldi (1999), a contabilidade de custos auxilia na determinação dos custos dos fatores de produção, dos custos de determinado setor da empresa; no controle e observação dos desperdícios, horas ociosas de trabalho, equipamentos mal utilizados e na quantificação exata da matéria-prima utilizada,

entre outros. Quando utilizada para fins internos, as informações de custos podem referir-se a produtos, clientes, serviços, atividades, processos e outros detalhes que podem ser de interesse da gestão. Por sua finalidade, essas não precisam e, frequentemente, não devem seguir os princípios de contabilidade geralmente aceitos (HANSEN; MOWEN, 2010). Essas possuem papel de apoio, importante para o planejamento, controle e tomada de decisão, tornando possível o processo de gestão desses custos.

### 2.3 Gestão de Custos

As informações geradas pela contabilidade de custos para fins internos necessitam de uma gestão eficaz que permita a tomada de decisões que mantenham as empresas competitivas. Para Souza, Fontana e Boff (2010), essas ações de busca de competitividade resultam em alteração significativa do ambiente operacional das empresas, tais como: mudança de estratégias na produção; redução de custos e despesas; agilidade na produção e entrega dos produtos ou serviços; e menor poder das empresas em impor seus preços. Esses autores afirmam que essas mudanças trazem novas necessidades e exigências quanto à gestão, particularmente na geração de informações demandadas pelo processo de planejamento, execução e controle operacional. A geração de informações gerenciais precisa estar apta a atender às demandas informacionais que visam ao aumento da competitividade. A gestão de custos auxilia a contabilidade gerencial para que as empresas consigam maximizar lucros e atingir resultados.

Para Hansen e Mowen (2010, p. 28), “a gestão de custos produz informações para os usuários internos. Especificamente, a gestão de custos identifica, coleta, mensura, classifica e relata informações úteis

aos gestores para o custeio, planejamento, controle e tomada de decisão”. De acordo com os autores, a gestão de custos requer compreensão da estrutura de custos da empresa. Os gestores precisam ser capazes de determinar os custos em longo prazo e em curto prazo das atividades e processos, assim como os custos de produtos e serviços. Conhecer esses custos é importante para empresas que estão se engajando para a melhoria contínua dos seus resultados. Assim, a gestão de custos nas empresas prestadoras de serviços é uma das formas de avaliar resultados e estabelecer preços aos clientes que tornem esta relação sustentável para ambos.

As informações de custos são fornecidas por meio do uso de um sistema de custeio, o qual é necessário em qualquer tipo de empresa, seja ela comercial, industrial ou prestadora de serviço (BEUREN, SOUZA; RAUPP, 2003). Leone (2000, p.175) define sistema de custeio como “uma forma de registrar os custos. Pode ser por custo histórico ou custo padrão. Os sistemas de custeio podem ser usados com qualquer sistema de acumulação de custos e com qualquer método de custeio”. Sendo assim, para promover a gestão dos custos, torna-se necessária a adoção de um sistema de custeio que melhor se adapte à realidade de cada empresa, com o objetivo de gerar informações para o planejamento, controle e auxílio na tomada de decisões, por meio de um método de cálculo. A operacionalização da mensuração dos custos em um sistema é dada pelos métodos de custeio, a seguir abordados.

### 2.4 Métodos de Custeio

Eidt (2006, p. 66) afirma que “os métodos de custeio consistem nos diversos meios utilizados por escolha de cada empresa, para dar fluxo de alocação dos custos aos produtos”.

Assim, dependendo da complexidade do processo de cada empresa, como também dos produtos e serviços produzidos por ela, é que são utilizados os diferentes métodos para identificação dos custos. Sua ação pretende fornecer a melhor opção para a gestão dos custos dos produtos e serviços e da empresa, os quais irão auxiliar na tomada de decisão.

De modo geral, os gestores devem analisar as características específicas de cada método de custeio para verificar aquele que mais se identifica com a estrutura da empresa. É necessário também considerar aquele que mais pode contribuir na análise dos custos e que possa trazer vantagens competitivas para a empresa, pois são diversos os métodos de custeio que podem ser utilizados pelas empresas. Para as prestadoras de serviços, Kaplan e Copper (1998) destacam o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), pois ele tem maior adequação no tratamento dos custos indiretos, normalmente consistindo da maior parcela nesse segmento.

#### 2.4.1 Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC)

O ABC possui metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa (NAKAGAWA, 2001). Conhecido e usado por contadores entre 1800 e início de 1900, outros registros históricos mostram que o ABC já era bastante utilizado na década de 60. Pode-se considerar também como precursor do ABC o próprio método alemão conhecido como RKW (MARTINS e ROCHA, 2010). No Brasil, os estudos e pesquisas sobre esse método tiveram início em 1989, no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (NAKAGAWA, 2001).

O ABC surgiu para ampliar os sistemas de custeios tradicionais, associando despesas relativas a recursos com a variedade e a complexidade dos produtos fabricados e não apenas com os volumes físicos produzidos. Muitos sistemas de custeio tradicionais não conseguiram alocar os custos indiretos aos centros de custos, recorrendo a bases arbitrárias, como horas de mão de obra ou números de funcionários (KAPLAN E ROBIN, 1998).

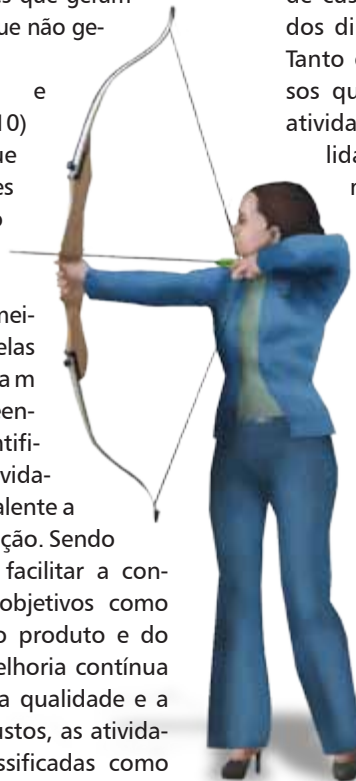
Segundo as considerações desses autores, na década de 1980, Cooper e Kaplan mostraram a fraqueza dos sistemas de custos utilizados até aquele momento. Os pesquisadores propuseram mostrar que os custos indiretos poderiam ser apropriados aos produtos e serviços, utilizando-se de atividades necessárias para a produção. Dessa forma, o método ABC acaba fornecendo uma ferramenta de gestão, permitindo detectar, inclusive, os desperdícios em uma empresa. Isso ocorre por meio da análise das atividades que geram valor e das que não geram valor.

Hansen e Mowen (2010) afirmam que as atividades são o foco do ABC. Identificá-las é a primeira etapa; elas representam ações empreendidas. Identificar uma atividade é o equivalente a descrever a ação. Sendo assim, para facilitar a conquista dos objetivos como o custeio do produto e do cliente, a melhoria contínua da gestão da qualidade e a gestão de custos, as atividades são classificadas como primárias ou secundárias.

Brimson (1996, p. 70) afirma que a atividade primária “[...] contribui diretamente para a missão de um departamento ou de uma unidade organizacional” e atividade secundária como “[...] aquela que dá suporte às atividades primárias de uma empresa”.

Em relação aos objetivos do ABC, Neves e Viceconti (2000) afirmam que é rastrear quais atividades da empresa estão consumindo de forma mais significativa seus recursos. Os custos são direcionados para essas atividades e destas para os produtos fabricados ou serviços prestados. Segundo esses autores (2010), a atribuição dos custos às atividades, quando não puder ser efetuada diretamente, deve ser feita pela utilização de direcionadores de recursos, que são indicadores da forma de como as atividades consomem os recursos gerados. Já a atribuição dos custos das atividades aos produtos, serviços, clientes e demais objetos de custeio é efetuada com o uso dos direcionadores de atividades. Tanto os direcionadores de recursos quanto os direcionadores de atividades, embora tenham finalidades diferentes, são denominados direcionadores de custos (*cost drivers*).

Na mesma linha, segue Nakagawa (2001) afirmando que um direcionador de custo é uma transação que determina a quantidade de trabalho e, por ela, o custo de uma atividade. Basicamente, todo fator que altere o custo de uma atividade é um *cost driver*. A partir desse contexto, é necessário analisar-se a escolha dos direcionadores de custos, pois são essenciais para o desempenho e a implantação do método ABC.



A maioria das empresas de serviços nunca teve necessidade de medir os custos de seus produtos ou clientes e funcionaram por décadas sem sistemas de custos (KAPLAN; COPPER, 1998). Gerenciavam operações por meio do controle orçamentário de centros de responsabilidade. Assim, embora as empresas de serviços fossem frequentemente tão complexas e diversificadas quanto as industriais, os gerentes não conheciam os custos dos serviços produzidos e fornecidos, nem o custo de servir a diferentes tipos de clientes. Com informações mais precisas de seus custos, as empresas de serviços podem melhorar a qualidade, pontualidade e eficiência das atividades que executam, além de compreenderem a lucratividade de cada um de seus serviços e clientes.

De modo geral, as empresas de serviços são candidatas ao método de custeio ABC, primeiro por possuir a maioria de seus custos fixos e indiretos. Outro fator diz respeito a terem pouca representatividade de materiais diretos, e a maior parte de seu pessoal oferece suporte indireto para os produtos e clientes.

Em relação às vantagens do ABC, Dias e Amaral (1998, p. 12-13) elencam:

(a) através dos atributos revelados pela análise das atividades, permite a identificação de detalhes importantes que antes permaneciam na penumbra dos números gerados

pelo sistema tradicional; (b) como elemento da contabilidade de estratégica de custos, descortina uma visão de negócios, processos e atividades, que são de interesse direto e imediato para a competitividade das empresas, revelando oportunidades de se otimizar retornos estratégicos, que o consumo adequado de recursos possa proporcionar; (c) permite melhoria nas decisões gerenciais, pois se deixa de ter produtos “subcusteados” ou “supercusteados”, permitindo-se a transparência exigida, na tomada de decisão empresarial; (d) permite que se tomem ações para melhoramento contínuo de tarefas de redução de custos do overhead; (e) facilita a determinação dos custos relevantes, na composição dos custos de produção ou de prestação de serviços; (f) é capaz de evidenciar gargalos, no processo, apresentando possíveis soluções; (g) inova nos critérios de rateio, principalmente em relação aos custos indiretos, e evita distorções verificadas, nos sistemas de custeio tradicionais.

Uma das desvantagens do método é a complexidade do sistema, que implica dispêndio de tempo e de recursos que dificultam a estimativa de suas reais vantagens, em termos de custo-benefício (SANTOS, 2009). Vartanian (2000) descreve como uma das principais limitações do método de custeio ABC o fato de que talvez ele nunca seja

aplicado numa empresa em sua amplitude, ou seja, que ele não venha demonstrar os custos de todas as atividades de uma organização, devido a uma questão de custo e benefício. A implantação do método de custeio ABC só se justifica quando os custos de instalação e operação do sistema puderem ser ultrapassados pelos benefícios a serem obtidos em médio e longo prazos com tal método de custeio.

## 2.5 Estudos Relacionados ao ABC

Com o intuito de relacionar com outros trabalhos já realizados ligados à utilização do método de custeio ABC, analisam-se alguns estudos (Quadro 1). Gibbon et. al (2008) mostraram que o método de custeio ABC pode ser implantado com sucesso pelas entidades públicas, sendo útil como ferramenta de gestão, nos processos decisórios. Para Struett (2007), a aplicação do custeio ABC possibilita a apuração dos custos dos serviços prestados por um laboratório, além de auxiliar na compreensão do processo produtivo. Entretanto, afirma que o custeio ABC só terá sucesso na sua implantação se todos os funcionários estiverem conscientizados de sua importância e, especialmente, houver o comprometimento da administração e dos gestores da área. Sousa (2003), ao implantar o método de custeio ABC, concluiu que é possível conhecer os custos dos serviços prestados a cada cliente. Nesse sentido, o gestor da empresa

pode calcular a margem de lucro com maior segurança. Com base nos estudos, nota-se que o ABC pode ser utilizado por diferentes segmentos de empresas, sendo uma ferramenta útil no processo decisório.

Quadro 1 – Estudos relacionados ao Método ABC

Autores	Objetivos do estudo	Resultados
Gibbon et. al (2008)	Aplicação do ABC no setor de Almoarifado da Câmara Municipal de Rio Grande/RS	O ABC pode ser implantado com sucesso pelas entidades públicas, sendo útil como ferramenta de gestão, se utilizado nos processos decisórios, possibilitando a avaliação das atividades desenvolvidas.
Struett (2007)	Apurar os custos dos serviços prestados pelo laboratório de análises clínicas de um hospital filantrópico, empregando o método de custeio baseado em atividades.	A aplicação do custeio ABC possibilita a apuração dos custos dos serviços prestados pelo laboratório de uma forma mais elaborada e talvez mais precisa, além de auxiliar a compreensão do processo produtivo por meio da análise dos processos de trabalho.
Sousa (2003)	Propor modelo de gestão por atividades para empresas contábeis, visando à melhoria dos serviços e da performance dos negócios.	Com a aplicação ABC na cadeia de valor da empresas contábeis, é possível conhecer os custos dos serviços prestados aos clientes. Nesse sentido, o gestor contábil calculará os preços dos serviços contábeis com mais segurança e também poderá negociar a sua margem de lucro.

Fonte: Elaborado pelos autores

### 3. Aspectos Metodológicos

#### 3.1 Classificação Metodológica da Pesquisa

Nessa pesquisa utiliza-se o método indutivo. Diehl e Tatim (2002) definem que esse método leva em consideração que o conhecimento é fundamentado na experiência, sem levar em conta princípios preestabelecidos. O trabalho tem por objetivo avaliar a lucratividade da Empresa Econt, situada no Município de Marau (RS), por meio da aplicação do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), nos clientes tributados pelo lucro real. Tendo em vista o objetivo, essa pesquisa classifica-se como descritiva.

Quanto à natureza, a pesquisa é classificada como aplicada, devido ao objetivo de gerar conhecimento para o desenvolvimento e aplicação prática, dirigida a solucionar problemas específicos. Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa é classificada como quantitativa por se tratar de levantamento de dados numéricos e de valores. Quanto ao procedimento técnico, trata-se de um estudo de caso por se tratar de análise em determinada empresa, analisando o fato com maior profundidade. Segundo Diehl e Tatim (2004, p.61), estudo de caso “caracteriza-se pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetivos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante os outros delineamentos considerados”.

#### 3.2 Objeto de Pesquisa

De acordo com Diehl e Tatim (2004, p. 64), a população ou universo da pesquisa é “um conjunto

de elementos passíveis de serem mensurados com respeito às variáveis que se pretende levantar. Pode ser formada por pessoas, famílias, empresas ou qualquer outro tipo de elemento, conforme os objetivos da pesquisa”. Esse estudo foi conduzido em um escritório de contabilidade, situado na cidade de Marau (RS), que tem como principal atividade a prestação de serviços contábeis, auxiliando as empresas nas áreas tributária, contábil, gerencial e recursos humanos. Para fins didáticos, utiliza-se o nome fictício de Econt.

Sua escolha foi motivada por possuir a unidade de análise necessária a essa pesquisa, a operação das atividades das organizações contábeis nas diversas áreas em que atua, assim como uma diversidade de tipos de clientes que permite a análise da lucratividade, possuindo custos indiretos a estes objetos de custeio. Além disso, a permissão da realização do trabalho foi ponto importante de sua escolha, uma vez que ainda há restrições quanto à pesquisa aplicada em muitas empresas.

#### 3.3 Variáveis de Estudo

As variáveis estudadas nesta pesquisa foram: custos diretos; custos indiretos; direcionadores

de custos; e atividades; Suas bases teóricas são apresentadas no Quadro 2.

Além disso, essas variáveis de estudo são imprescindíveis na apuração dos custos da prestação de serviço pelo método de custeio baseado em atividades na empresa contábil.

#### 3.4 Procedimentos de Coleta e Análise dos Dados

Os dados e as informações necessários para o desenvolvimento da pesquisa foram coletados por meio da análise documental, de planilhas eletrônicas, relatórios internos e buscas em um banco de dados de informações contábeis, existente em um sistema utilizado na empresa em estudo e pela observação direta. Essa ocorreu no ambiente do escritório, buscando, essencialmente, a identificação das atividades e direcionadores de custos.

Durante o período de nove meses, de janeiro a setembro de 2011, foram apresentados todos os custos relativos à atividade da Econt. Logo após a coleta de dados dos custos na organização contábil em estudo, mapeadas suas atividades e identificados seus direcionadores de custos, esses foram apresentados em tabe-

Quadro 2 – Variáveis de estudo

Variáveis	Fontes	Conceito
Custos diretos	Crepaldi (1999)	O custo de qualquer material diretamente identificável com o produto ou serviço e que se torne parte integrante dele, e cita como exemplo a matéria prima, o material secundário e embalagens.
Custos indiretos	Padoveze (2003)	São todos os gastos que não são considerados diretos, como a mão-de-obra direta e os materiais diretos. São os gastos que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento
Direcionadores de custos	Hansen e Mowen (2010)	São fatores que causam mudanças no consumo dos recursos, atividades, receitas e despesas, utiliza-se para atribuir custos aos objetos de custos.
	Padoveze (2003)	São fatores que identificam claramente a quantidade desenvolvida por cada atividade e quanto de recurso essa atividade consome.
Atividades	Hansen e Mowen (2010)	É uma unidade básica de trabalho, realizada dentro de uma organização. Também pode ser definida como uma agregação de ações que vão auxiliar na tomada de decisões gerenciais.
	Padoveze (2003)	São tarefas desenvolvidas dentro de uma empresa, a qual gera um produto ou um serviço final. Para desenvolver uma atividade é necessário desenvolver várias tarefas.

Fonte: Elaborado pelos autores



las, gráficos, planilhas eletrônicas, quadros comparativos e demais técnicas necessárias para melhor entendimento e interpretação.

## 4 Apresentação e Análise dos Dados

### 4.1 Histórico da Empresa

A Econt foi fundada no ano de 1978, tendo administração familiar, localizada no Município de Marau (RS). Possui 26 funcionários e presta serviços contábeis a diversas empresas que atuam no ramo comercial, industrial, prestação de serviço, associações e cooperativas. Os serviços contábeis oferecidos por este escritório são: con-

tabilidade fiscal; contabilidade de pessoal; contabilidade financeira; constituições de empresas; e assessoria na contabilidade gerencial de cada empresa. A ampla maioria de seus clientes está localizada na região de Marau (RS).

A Econt desconhece os custos dos serviços contábeis prestados, e, conseqüentemente, desconhece os custos dos serviços por clientes. Apenas conhece os custos totais de manutenção da empresa e o total de faturamento. Com isso, os preços dos honorários são calculados com base no mínimo proposto pela tabela utilizada pela Associação dos Contadores de Marau (RS). A pesquisa busca avaliar a lucratividade da empresa, tendo por

base os clientes tributados pelo lucro real, através da aplicação do método de Custeio Baseado em Atividades. Isso decorre da maior dificuldade na precificação dos honorários em relação ao maior tempo demandado nas atividades.

A aplicação do método de custeio ABC na Econt iniciou com a colaboração da direção e funcionários para o fornecimento dos dados necessários para a realização desta pesquisa. O levantamento dos custos ocorreu de janeiro a setembro de 2011 e estão descritos e organizados nos tópicos a seguir.

### 4.2 Custos diretos e indiretos aos clientes

Foram coletados na empresa contábil todos os custos relativos à atividade de prestação de serviço no período. Os custos diretos em relação aos clientes são apresentados na Tabela 1.

Os custos indiretos aos clientes estão apresentados pelo seu total no Gráfico 1, devido à quantidade elevada de componentes. Esses são utilizados para implantação do ABC na Econt, considerando o período de janeiro a setembro de 2011.

Esses custos indiretos são compostos principalmente por gastos com a folha de pagamento dos funcionários, pró-labore dos sócios, manutenção de software, aluguel e condomínio, assinatura de periódicos e gastos com comunicação, que correspondem a mais de 80% do total.

### 4.3 Alocação dos custos por departamento

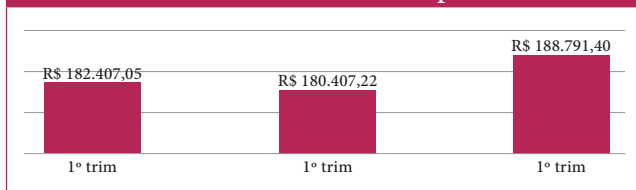
Em relação aos departamentos, a alocação dos custos ocorreu de duas formas: (a) os gastos com funcionários são identificados de forma direta; (b) os custos indiretos foram divididos, tendo como base para divisão o número de funcionários de cada departamento, conforme apresentado na Tabela 2.

Tabela 1 – Custos diretos por cliente

Componentes	1º Trim	2º Trim	3º Trim
1 Materiais auxiliares e consumo	R\$ 710,26	R\$ 661,27	R\$ 1.195,37
2 Material de expediente	R\$ 4.733,55	R\$ 4.409,63	R\$ 5.175,58
<b>Totais</b>	<b>R\$ 5.443,81</b>	<b>R\$ 5.070,90</b>	<b>R\$ 6.370,95</b>

Fonte: Elaborado pelos autores

Gráfico 1 – Custos indiretos por cliente



Fonte: Elaborado pelos autores

Tabela 2 – Número de funcionários - base para alocação dos custos por departamento

Departamento	Item	1º Trim	2º Trim	3º Trim
Fiscal	Quantidade Média	6,7	6,0	6,7
	Porcentagem	32%	28%	30%
Contabilidade	Quantidade Média	7,0	7,0	7,0
	Porcentagem	34%	32%	31%
Pessoal	Quantidade Média	4,0	3,7	4,0
	Porcentagem	19%	17%	18%
Administrativo	Quantidade Média	3,0	5,0	4,7
	Porcentagem	15%	23%	21%
<b>Média Total</b>		<b>20,7</b>	<b>21,7</b>	<b>22,3</b>

Fonte: Elaborado pelos autores

A escolha desse critério foi motivada pela natureza dos gastos, destacando: (a) os gastos com softwares variam pelo número de usuários do sistema; (b) os gastos de telefone são promovidos pelas pessoas de cada setor, no contato com clientes, entes públicos e empresas de consultoria; (c) o aluguel da empresa reflete a divisão das pessoas por departamento, em espaços médios com pouca variação entre os setores.

Originalmente, calculou-se o custo pelo método ABC para toda a Econt. Entretanto, devido ao volume de dados, opta-se por apresentar o desdobramento dos custos somente do departamento fiscal, iniciando pela Tabela 3.

Após a alocação dos custos aos departamentos, parte-se para a identificação das atividades e seu respectivo direcionador de custo, para após alocar os custos às atividades. Pela análise das atividades, utilizou-se como direcionador o tempo dos processos para alocar os custos dos setores às atividades relacionadas com cada setor.

**4.4 Atividades versus direcionadores de custos**

De acordo com o método de custeio baseado em atividades, todas as atividades da empresa possuem direcionador de custo, o qual tem a finalidade de direcionar o custo para cada cliente. Na Econt foram identificadas e separadas as atividades por departamento, sendo que as atividades do departamento fiscal são apresentadas no Quadro 3, com seu respectivo direcionador de custo.

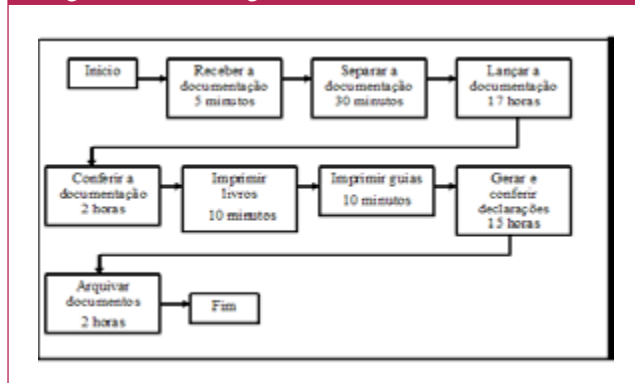
A alocação dos custos dos departamentos para as atividades foi realizada pelo tempo do empregado para realizar cada atividade. Para este estudo, utiliza-se para amostra uma empresa tributada pelo Lucro Real, cliente A, que atua no mercado de comercialização de mercados e produtos alimentícios.

**Quadro 3 - Atividades e direcionadores de custo do departamento fiscal**

Atividade	Direcionador
Documentos recebidos	Quantidade de documentos recebidos
Documentos separados	Quantidade de documentos separados
Documentos lançados	Quantidade de documentos lançados
Documentos conferidos	Quantidade de documentos conferidos
Livros impressos	Quantidade de livros impressos
Guias impressas	Quantidade de guias impressas
Declarações geradas	Quantidade de declarações geradas
Documentos arquivados	Quantidade de documentos arquivados

Fonte: Elaborado pelos autores

**Figura 1 – Fluxograma da contabilidade fiscal**



Fonte: Elaborado pelos autores

**Tabela 4 – Custos das atividades**

Atividades	Tempo (Minutos)	% Total do Tempo	Custos
Documentos Recebidos	5	0,23%	R\$ 47,79
Documentos Separados	30	1,35%	R\$ 286,75
Documentos Lançados	1.020	5,42%	R\$ 9.749,62
Documentos Conferidos	120	5,42%	R\$ 1.147,01
Livros Impressos	10	0,45%	R\$ 95,58
Guias Impressas	10	0,45%	R\$ 95,58
Declarações Geradas	900	40,63%	R\$ 8.602,60
Documentos Arquivados	120	5,42%	R\$ 1.147,01
<b>Totais</b>	<b>2.215</b>	<b>100,00%</b>	<b>R\$ 21.171,96</b>

Fonte: Elaborado pelos autores

Para executar a contabilidade fiscal do cliente A, conforme ilustrado na Figura 1, elaborou-se o fluxograma da contabilidade fiscal, com as atividades e o tempo necessário para o desenvolvimento de cada uma.

Seguem atividades e direcionadores de custo do departamen-

to fiscal (Quadro 3), bem como o Fluxograma da Contabilidade Fiscal (Figura 1).

Para fins de avaliação do desempenho desse cliente, demonstram-se os dados do mês de setembro de 2011. Inicia-se pela Tabela 4, na qual são apresentados os custos indiretos

Tabela 5 – Direcionadores de custos por tributação

Atividades	Direcionador de Custo	Simplex Nacional	Lucro Presumido	Lucro Real % Cliente A	Lucro Real % Demais Clientes
Documentos Recebidos	Quantidade de Documentos Recebidos	57,7%	6,9%	6,5%	28,9%
Documentos Separados	Quantidade de Documentos Separados	57,7%	6,9%	6,5%	28,9%
Documentos Lançados	Quantidade de Documentos Lançados	58,8%	6,2%	5,7%	29,3%
Documentos Conferidos	Quantidade de Documentos Conferidos	58,8%	6,2%	5,7%	29,3%
Livros Impressos	Quantidade de Livros Impressos	35,4%	54,3%	1,1%	9,1%
Guias Impressas	Quantidade de Guias Impressas	37,3%	56,0%	1,0%	5,7%
Declarações Geradas	Quantidade de Declarações Geradas	16,1%	19,4%	6,5%	58,1%
Documentos Arquivados	Quantidade de Documentos Arquivados	61,3%	5,5%	5,2%	28,0%

Fonte: Elaborado pelos autores

Tabela 6 – Custos do departamento fiscal para o cliente A

Atividades	Direcionador de Custo	Custos do Departamento	% do Cliente A	Custos Cliente A	Custos Demais Clientes
Documentos Recebidos	Quantidade de Documentos Recebidos	R\$ 47,79	6,5%	R\$ 3,12	R\$ 44,67
Documentos Separados	Quantidade de Documentos Separados	R\$ 286,75	6,5%	R\$ 18,74	R\$ 268,01
Documentos Lançados	Quantidade de Documentos Lançados	R\$ 9.749,62	5,7%	R\$ 557,78	R\$ 9.191,84
Documentos Conferidos	Quantidade de Documentos Conferidos	R\$ 1.147,01	5,7%	R\$ 65,62	R\$ 1.081,39
Livros Impressos	Quantidade de Livros Impressos	R\$ 95,58	1,1%	R\$ 1,09	R\$ 94,49
Guias Impressas	Quantidade de Guias Impressas	R\$ 95,58	1,0%	R\$ 0,91	R\$ 94,67
Declarações Geradas	Quantidade de Declarações Geradas	R\$ 8.602,60	6,5%	R\$ 555,01	R\$ 8.407,60
Documentos Arquivados	Quantidade de Documentos Arquivados	R\$ 1.147,041	5,2%	R\$ 59,95	R\$ 1.087,06
<b>Total</b>		<b>R\$ 21.171,96</b>		<b>R\$ 1.262,23</b>	<b>R\$ 19.909,73</b>

Fonte: Elaborado pelos autores

das atividades do departamento fiscal, com base nos tempos das atividades.

Utilizam-se os custos do departamento fiscal de setembro de 2011 para realizar a distribuição as atividades. O custo total do mês para o departamento fiscal foi de R\$21.171,96. O próximo passo é dividir o custo dessas atividades entre os segmentos de empresas clientes, de acordo com seu regime de tributação, forma como a Econt as classifica. A Tabela 5 apresenta os direcionadores de custos para as empresas do Simplex Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real e do Cliente A, que será o alvo da nossa avaliação.

A Tabela 5 apresenta a porcentagem de cada tributação. Do total de 100% para a atividade de declarações geradas, por exem-

plo, 16, 13% dos custos totais do mês de setembro de 2011 são destinados às empresas do Simplex Nacional, 19,35% para as empresas do Lucro Presumido e 64,52% para as empresas do Lucro Real, sendo que, para o cliente A, destina-se o percentual de 6,45%, e para os demais clientes do Lucro Real, 58,06%.

Os custos totais do mês de setembro de 2011 são R\$21.171,96 para a atividade de declarações geradas por meio do rateio pelo tempo. O cliente A do custo de R\$8.602,60 tem uma porcentagem de 6,45%, resultando em custo de R\$555,01. E, assim, segue-se para as demais atividades, utilizando-se os mesmos critérios de rastreamento e cálculos. Na Tabela 6 apresenta-se o total dos custos do Departamento Fiscal para o cliente A.

A partir das quantidades de todas as atividades, são direcionados os custos para cada grupo, de acordo com a tributação, chegando ao custo total do cliente A para o departamento fiscal. O custo total do departamento referente a setembro de 2011 é de R\$21.171,96, sendo que, deste total, R\$1.262,23 pertencem ao Cliente A.

Utilizando-se a mesma metodologia de cálculo para os demais departamentos, chega-se a um custo para o Cliente A: contábil: R\$1.626,35; pessoal: R\$461,90; administrativo: R\$63,69. O total dos custos do Cliente A é de R\$3.414,17. O honorário cobrado para o Cliente A é de R\$917,60, portanto um prejuízo de R\$2.496,57. Para as demais empresas do Lucro Real, foi realizada a mesma metodo-

logia de cálculo e apresenta-se na Tabela 7.

O prejuízo das empresas do Lucro Real é de R\$12.941,32, contrastando com o resultado global do escritório no mês de setembro de 2011, que foi um lucro de R\$8.236,63. Esse lucro, através da metodologia de cálculo do ABC, é originado pelas empresas tributadas pelo Simples Nacional e as empresas do Lucro Presumido. Além de cobrir o prejuízo ocasionado pelas empresas do Lucro Real, ainda geraram lucro para a empresa.

O resultado encontrado na Econt pode ser útil no sentido de permitir que os resultados obtidos possam ser utilizados na precificação dos serviços prestados aos clientes. O modelo empírico desenvolvido poderá ser utilizado pela Associação dos Contadores de Marau (RS) para testes em outras prestadoras de serviços contábeis, permitindo revisão da tabela de preços dos serviços, sugerido por esta instituição a seus associados. O Conselho Regional de Contabilidade (CRC) poderia incluir em suas pautas de treinamentos a adoção de métodos de custeio, exemplo do ABC para auxiliar os gestores das empresas contábeis, a fim de terem mais subsídios no processo de tomada de decisão.

Os resultados obtidos na pesquisa ratificam os resultados de

outros estudos sobre o método de custeio ABC (SOUSA, 2003; STRUETT, 2007, GIBBON ET. AL, 2008), que opinam no sentido da importância da adoção do ABC para fins gerenciais. No instante em que os custos dos produtos ou serviços são mensurados, há possibilidade da escolha de decisões com maiores níveis de assertividade. Os estudos alertam que o sucesso de aplicação do ABC passa pelo comprometimento dos funcionários e gestores na sua manutenção. Este comprometimento abordado pelos autores será importante na manutenção do trabalho ora iniciado de implantação do ABC na empresa contábil, caso contrário a Econt poderá novamente encontrar dificuldade na mensuração do resultado por cliente.

## 5. Considerações Finais

Este artigo apresentou os resultados de uma pesquisa que visou avaliar a lucratividade da Empresa Econt, situada no Município de Marau (RS), por meio da aplicação do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), nos clientes tributados pelo lucro real.

Verificou-se que a empresa não realizava apuração da lucratividade de maneira individualizada por cliente, efetuava apenas

a apuração de forma global por meio do Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE) mensal. Isso devido ao fato de a empresa não possuir um sistema de custo que permita a individualização do custo por cliente. Diante disso, não havia a possibilidade de análise da origem do resultado, qual o cliente ou segmento de clientes propiciava maior ou menor lucratividade, se o lucro é proveniente das empresas tributadas pelo Lucro Real, Presumido ou Simples Nacional.

Com a aplicação do método de custeio ABC, houve a possibilidade de evidenciar as atividades desenvolvidas para os clientes pelos departamentos: (a) Fiscal, (b) Contabilidade; (c) Recursos Humanos e (d) Administrativo. Os direcionadores de recursos e custos, além de possibilitar a alocação dos custos indiretos aos clientes da empresa, também possibilitou evidenciar quais clientes consomem mais recursos, podendo auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão.

A aplicação do método permitiu a constatação de que o principal recurso da empresa de serviços contábeis é seus funcionários e o tempo que demandam em cada atividade. Constatou-se, após aplicação do método de custeio ABC, que as empresas

Tabela 7 – Resultado por cliente do segmento Lucro Real

	Cliente A	Cliente B	Cliente C	Cliente D	Cliente E	Cliente F
Receita	R\$ 917,6	R\$ 1.100,00	R\$ 932,80	R\$ 1.500,00	R\$ 650,00	R\$ 548,00
Custos	R\$ 3.414,17	R\$ 1.129,89	R\$ 2.628,35	R\$ 1.532,81	R\$ 3.190,92	R\$ 3.091,72
Resultado	R\$ (2.496,57)	R\$ (29,89)	R\$ (1695,55)	R\$ (32,81)	R\$ (2.540,92)	R\$ (2.543,72)
	Cliente G	Cliente H	Cliente I	Cliente J	Cliente K	Total
Receita	R\$ 556,00	R\$ 555,00	R\$ 555,00	R\$ 1.707,00	R\$ 270,00	R\$ 9.291,40
Custos	R\$ 1.125,27	R\$ 815,03	R\$ 874,91	R\$ 3.659,41	R\$ 770,24	R\$ 22.232,72
Resultado	R\$ (569,27)	R\$ (260,03)	R\$ (319,91)	R\$ (1.952,41)	R\$ (500,24)	R\$ (12.941,32)

Fonte: Elaborado pelos autores

“Deve-se se destacar como fator limitante o fato de que os achados desta pesquisa podem não refletir a realidade de outras empresas de contabilidade. Para isso, faz-se necessário que outros estudos sejam desenvolvidos em empresas contábeis com o intuito de comparar os achados desta pesquisa.”

tributadas pelo Lucro Real apresentaram, no período analisado, resultados negativos para a Econt, contrastando com o resultado global. Os clientes que geram lucratividade para a empresa contábil são dos segmentos daquelas tributadas pelo Simples Nacional e Lucro Presumido, que demandam um número de atividades menor, a um tempo menor, necessitando de um consumo menor de recursos.

Este achado vem ao encontro de outros trabalhos (SOUSA, 2003; STRUETT, 2007, GIBBON et al., 2008), que afirmam que a aplicação do método ABC pode auxiliar os gestores a identificar a lucratividade por produto ou por cliente, exemplo deste trabalho.

Deve-se se destacar como fator limitante o fato de que os achados desta pesquisa podem não refletir a realidade de outras empresas de contabilidade. Para

isso, faz-se necessário que outros estudos sejam desenvolvidos em empresas contábeis com o intuito de comparar os achados desta pesquisa. Destaca-se a necessidade de adequação das atividades e direcionadores de custos de acordo com cada realidade. Novos estudos podem surgir a partir deste, que promovam a busca pela criação de um *framework* para aplicação do ABC em empresas prestadoras de serviços contábeis.

## Referências

BEUREN, Ilse Maria; SOUSA, Marco Aurélio Batista de; RAUPP, Fabiano Maury. Um estudo sobre a utilização de sistemas de custeio em empresas brasileiras. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS - CIC, Punta del Este, Uruguay, 2003. *Anais*.

BRIMSON, James A. *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL – CRC. *Manual de orientações e de procedimentos para as organizações contábeis*. 4. ed. Rio Grande do Sul: CRCRS, 2009.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Curso básico de contabilidade de custo*. São Paulo: Atlas, 1999.

DIAS, Antonio Pereira Filho; AMARAL, Hudson Fernandes. A contabilidade de custos como instrumento gerencial – um enfoque no sistema de custeio ABC. *Contab. Vista & Rev.* Belo Horizonte, v. 9, n. 2, p. 3-14, junho de 1998.

DIEHL, Astor Antonio; TATIM, Denise Carvalho. *Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas*. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

---

EIDT, J. *Gestão de custos em indústrias do setor moveleiro estabelecidas no Oeste de Santa Catarina: um estudo multicaseos*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau – FURB, Blumenau, 2006.

---

GIBBON, Artur Roberto de Oliveira, et al. *Aplicação do custeio baseado em atividades (ABC) no setor governamental: um estudo de caso aplicado ao almoxarifado da Câmara Municipal de Rio Grande/RS*. XV Congresso Brasileiro de Custos. Curitiba-Paraná, novembro de 2008.

---

GOTARDO, Alcione Cabaline. *Contabilidade de Custos: uma ferramenta para gestão empresarial*. Artigo disponível em: <<http://www.univen.edu.br>>. Acesso em: 12 set. 2011.

---

HANSEN, Don R; MONEY, Maryanne M. *Gestão de Custos: contabilidade e controle*. Tradução Robert Brian Taylor; revisão técnica Elias Pereira. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

---

KAPLAN, Robert S; COOPER, Robin. *Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.

---

LEONE, George S. G. *Curso contabilidade de custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

---

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos - 9ª edição* - São Paulo: Atlas, 2003.

---

\_\_\_\_\_; ROCHA, Welington. *Métodos de Custeio Comparados: Custos e Margens Analisados Sob Diferentes Perspectivas – 1ª edição* – São Paulo: Atlas, 2010.

---

NAKAGAWA, Masayuki. *ABC: Custeio baseado em atividades*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

---

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez. *Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo*. 6. ed. São Paulo: Frase Editora, 2000.

---

PADOVEZE, Clóvis Luis. *Curso básico gerencial de custos*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

---

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.166/09. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 abr. 2011.

---

SANTOS, Joel José. *Contabilidade e análise de custos: Modelo Contábil, Métodos de Depreciação, ABC – custeio baseado em atividades, análise atualizada de encargos sociais sobre salários*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

---

SERVIÇO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE MATO GROSSO DO SUL – SEBRAE/MS. *Idéias de negócio: escritório de contabilidade*. Disponível em: <<http://www2.ms.sebrae.com.br>>. Acesso em: 18 fev. 2012.

---

SOUSA, Tarcita Cabral Ghizoni de. *Modelo de gestão por atividades para empresas contábeis*. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção – Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, Florianópolis, 2003.

---

SOUZA, Marcos Antonio de; FONTANA, Fernando Batista; BOFF, Caroline Dal Sotto. Planejamento e Controle de Custos: um estudo sobre as práticas adotadas por empresas industriais de Caxias do Sul – RS. *Revista Contabilidade Vista & Rev*. Belo Horizonte, v. 21, n. 2, p. 121-151, abril/junho de 2010.

---

STRUETT, Mirian Aparecia M. *Aplicação do custeio baseado em atividades: estudo de caso em um laboratório de análises clínicas*. Disponível em: <<http://www.fcv.edu.br>>. Acesso em: 06 out. 2011.

---

VARTANIAN, Grigor Haig. *O método de custeio pleno: uma análise conceitual e empírica*. São Paulo: 2000. Dissertação de mestrado em Controladoria e Contabilidade-Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2000.

---