

**DESENVOLVIMENTO DE UM MODELO
DE CUSTEIO HÍBRIDO PARA EMPRESAS PRESTADORAS DE
SERVIÇO POR ENCOMENDA**

**DEVELOPMENT OF A HYBRID
COSTING MODEL FOR COMPANIES PROVIDERS
SERVICE ORDER**

ALINE WILLEMANN KREMER

Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC (SC)

ALTAIR BORGERT

Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC (SC)

FERNANDO RICHARTZ

Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC (SC)

RESUMO

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

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

ABSTRACT

With the increased participation of companies providers services in the Brazilian economy, the use management tools that assist in the process of decision making has become a competitive advantage. Given this, the objective of this paper is to structure a hybrid costing model to ascertain the costs of company providers accounting services, combining the conceptual and methodological aspects of the ABC and UEP. In methodological terms, this research has descriptive purpose with qualitative and quantitative approach, developed through an action research. The results show that the cost of basic service is R\$ 407,83 with monthly production capacity of 14,94 UEPs. Based on this information, the costs of providing services to other customers can also be found. The cost for the client X, for example, in May 2011 was R\$ 365,63, and in this same period the fee received for these services was R\$ 545,00, generating a result for the Company XYZ R\$ 179.37. Finally, we conclude that the structured model allows measuring the costs to all customers, just by changing the time it passed through every activity. In addition, the practicality of the UEP allows, in subsequent periods, provided that no significant changes in production structure, the amount spent with each client to be identified quickly and economically.

Keywords: Costing systems. Hybrid costing model. Service Providers.

1 INTRODUÇÃO

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

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

Apesar das dificuldades para a mensuração dos custos dos serviços prestados, há a necessidade de

conhecê-los, considerando que servirão de base para os gestores melhor gerenciarem a empresa. Segundo Atkinson et al (2000), Martins (2009), Santos (2005), Clemente e Souza (2007), as informações sobre os custos da empresa norteiam a administração sobre a rentabilidade de determinado produto e, na ocorrência de prejuízo, fornecem subsídios de como reduzir tais custos.

Para auxiliar os tomadores de decisão, os sistemas de custeio devem ter critérios que visem à acurácia dos custos, tendo em vista a predominância dos custos fixos neste segmento e a concomitante necessidade de aproximação da realidade. Neste sentido, o método de custeio híbrido, proposto por Borgert e Silva (2005), visa a suprir as necessidades do setor, por meio da combinação dos métodos do Custeio Baseado em Atividades (ABC) e da Unidade de Esforço de Produção (UEP).

Dada esta importância, utilizar um sistema de custeio que minimize as diferenças entre o custo estimado e o real é reforçado para estas empresas. Como ressaltam Bomfim e Passarelli (2009), a análise de custos a serem incorridos deverá aproximar-se ainda mais daquele que é o procedimento usual nas indústrias, determinando com a máxima precisão possível o custo e daí o preço de venda de cada serviço

a ser prestado. Para que isto aconteça, os gestores devem possuir um bom planejamento das atividades necessárias ao atendimento da demanda do serviço, bem como dos critérios efetivos para o custeio destas tarefas.

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

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

2 SISTEMAS DE GESTÃO DE CUSTOS

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

O principal desafio dos sistemas de gestão de custos está em apropriar os custos indiretos aos produtos e serviços. Tradicionalmente, utiliza-se para estes fins o rateio, no qual, por meio de critérios, julgados pelos gestores como mais próximos à realidade, faz-se a distribuição dos custos fixos aos produtos e serviços,

o chamado Custeio por Absorção. Estes custos, então, carregam certo grau de arbitrariedade, devido à utilização destes critérios escolhidos com base no julgamento dos gestores. Geralmente é escolhido o volume dos produtos e serviços. (LEAL; SANTOS; SANTOS, 2007; BRUNI; FAMÁ, 2007; NAKAGAWA, 2009)

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

É importante que os benefícios gerados pela implantação destes sistemas compensem os sacrifícios financeiros necessários para colocarem-nos em funcionamento. Estimar esta relação custo versus benefício, segundo o Pronunciamento Conceitual Básico - CPC 00 (2008), "é um exercício de julgamento". Isto porque as vantagens geradas pelos sistemas de custos não recaem apenas para aqueles usuários para quem as informações, inicialmente, foram geradas, mas também a outros usuários da organização. (MACHADO; TEIXEIRA; SANTOS, 2004; HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; HANSEN; MOWEN, 2009)

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

2.1 Custeio baseado em atividades - ABC

O Activity based Costing ou Custeio Baseado em Atividades é um modelo no qual são atribuídos os custos às atividades da empresa, por meio dos direcionadores. Estas atividades são as tarefas necessárias para produzir ou executar os produtos ou serviços, sendo estes últimos conseqüências das

atividades. (REIS; RIBEIRO; SLOMSKI, 2005; AMORIN et al., 2008)

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

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

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

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

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

modelagem do processo produtivo, por meio do mapeamento das atividades.

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

2.2 Unidades de Esforço de Produção- UEP

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

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

As Unidades de Esforços de Produção são uma forma de unificar a produção, a partir da construção e utilização de uma unidade de medida homogênea, que represente os esforços e recursos aplicados na produção e que possa servir de denominador comum a todos os produtos. Desta forma, torna simples o cálculo e a alocação de custos à produção, bem como a mensuração destes no mesmo período. Por esse meio, é possível controlar os custos, administrar a produção,

além de avaliar o seu desempenho. (MARTINS, 2009)

A unificação da produção significa fazer com que todos os produtos e/ou serviços oferecidos por uma empresa, apesar de suas peculiaridades, sejam equivalentes a apenas um produto genérico, aos quais será necessária a mesma proporção de esforços utilizada no produto base. Esta flexibilidade e agilidade são uma das características do método das UEPs. (BORGERT; LUNKES; MACHADO, 2006)

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

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

2.3 Modelo de Custeio Híbrido

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

Borgert; Borba e Silva (2005), Machado; Borgert e Lunkes (2006), Silva (2006) e Silva, Borgert e Schultz (2009) propõem um modelo híbrido de custeio, no qual combinam os conceitos do ABC e os métodos da UEP no segmento de prestação de serviços. Nesta proposta, é aplicado o modelo no segmento de beleza, organizações hospitalares, empresas de software e escritórios de advocacia. Os autores concluem que o método é aplicável a estas organizações, pode ser

fonte de informações relevantes aos administradores, de forma simplificada, objetiva e não onerosa, sendo adaptável às peculiaridades de cada empresa. Contudo, não foi encontrada a aplicação deste modelo em uma empresa prestadora de serviços contábeis, que, além de reforçar o modelo híbrido de custeio, combinado o ABC e a UEP, fornece subsídios a este segmento de prestação de serviço.

As etapas de implantação, propostas pelos autores Borgert e Silva (2005), foram adaptadas para a realidade da empresa em que se pretende aplicar:

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

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

3 METODOLOGIA

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

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

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

As fontes de informações utilizadas são primárias e secundárias. Os dados primários utilizados para este estudo foram obtidos por meio de observações diretas e entrevistas com o administrador da empresa e funcionários, para conhecer a estrutura organizacional da entidade. Os dados secundários foram extraídos das demonstrações contábeis e dos controles gerenciais dos primeiros cinco meses de 2011 da Empresa XYZ.

De posse destas informações, torna-se

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

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

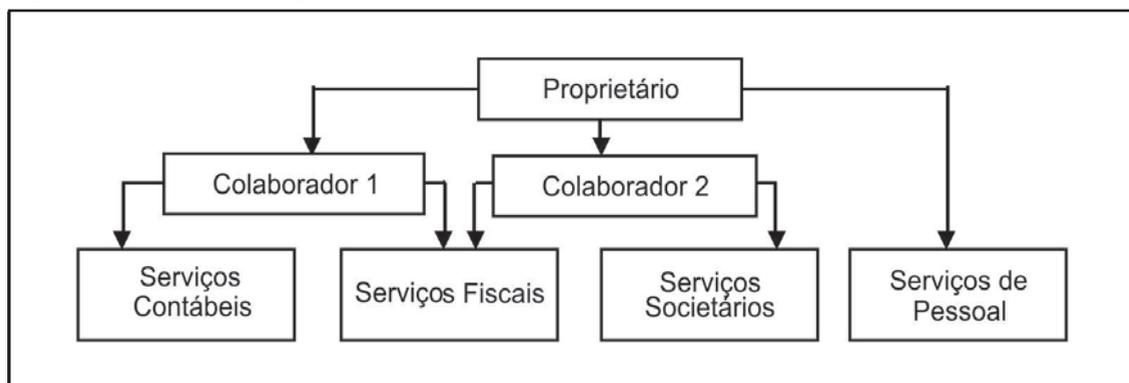
4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

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

4.1 Empresa XYZ

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

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

Figura 1 - Estrutura Organizacional da Empresa XYZ

Os quatro serviços realizados pela Empresa XYZ: contábil, fiscal, societário e de pessoal são necessários a todos os seus clientes, que contratam o pacote de serviços. Dentro de cada uma destas categorias, as atividades passam a ser interdependentes e sequenciais, tornando a estrutura organizacional da empresa objeto deste estudo bastante padronizada e rotineira. Significa dizer que a variação dos esforços despendidos pelos clientes se diferencia pelo aumento ou redução do volume de atividades realizadas em função do porte da empresa, e não pela necessidade de novas atividades.

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

4.2 Estruturação do Modelo de Custeio Híbrido

Para a estruturação do modelo de custeio para a empresa prestadora de serviços contábeis,

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

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

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

Quadro 1 - Atividades realizadas na Empresa XYZ

Atividades	Descrição das Atividades
Serviço Contábil	
Escriturar fatos contábeis	Registrar a movimentação contábil e patrimonial da empresa
Elaborar demonstrações contábeis	Elaborar balancetes mensais, balanços patrimoniais, DREs e afins
Conciliar contas contábeis	Conferir os lançamentos contábeis e a formação de saldos contábeis
Conciliar extratos bancários	Conferir saldos das contas de movimentação financeira com os extratos fornecidos pelas instituições financeiras
Arquivar documentos contábeis	Organizar e arquivar os documentos contábeis
Conciliar contas a pagar e a receber	Conferir saldos das contas de clientes a receber e de fornecedores

Acompanhar situação patrimonial da empresa	Analisar o valor de estoques, da situação financeira da empresa, entre outros
Serviço Fiscal	
Lançar notas fiscais de compras	Registrar notas fiscais de entrada de mercadorias
Lançar notas fiscais de vendas/prestação de serviços	Registrar notas fiscais de saída (venda/prestação de serviço)
Apurar impostos	Apurar valores às obrigações tributárias de cada cliente
Elaborar obrigações acessórias	Elaborar livros e declarações fiscais que atendam à legislação vigente
Arquivar documentos fiscais	Organizar e arquivar os documentos fiscais
Visitar clientes	Buscar notas, entregar guias de impostos, acompanhar fiscalizações, reuniões esclarecedoras
Serviço de Pessoal	
Registrar funcionários	Registrar Admissões e Rescisões dos funcionários
Efetuar folha de pagamento	Calcular os montantes salariais devidos aos funcionários
Controlar férias	Controlar prazo de férias dos funcionários de acordo com o prazo legal
Visitar clientes	Buscar e entregar documentos e reuniões esclarecedoras
Serviço Societário	
Efetuar abertura de empresas	Registrar nos órgãos competentes, além de auxiliar o empresário nas decisões que lhe dizem respeito
Efetuar alterações contratuais	Registrar nos órgãos competentes as alterações contratuais quando necessárias
Efetuar baixa de empresas	Registrar nos órgãos competentes a baixa das empresas quando solicitado
Controlar certidões negativas e alvarás	Controlar vencimentos de certidões negativas e alvarás para atendimento às exigências legais, bem como sua regulação no órgão competente
Visitar clientes e órgãos públicos	Buscar e entregar documentos, visitas a órgãos competentes e reuniões esclarecedoras

Fonte: Dados pesquisados

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

Com a descrição das atividades realizadas, inicia-se a terceira etapa, ao identificar os custos da

empresa. Para isso, foram levantados os gastos do mês de maio de 2011. Estes gastos foram agrupados de acordo com suas naturezas em Gastos com Pessoal, Gastos com a Estrutura e Gastos Operacionais.

Para cada componente destes gastos foram definidos direcionadores de custos, afim de que os valores respectivos fossem transferidos a cada um dos serviços (fiscal, contábil, societário e pessoal), caracterizando a quarta etapa.

As informações da terceira e quarta etapas são apresentadas na Tabela 1.

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

Gastos	R\$/mês	Direcionadores	Fiscal (R\$)	Contábil (R\$)	Societário (R\$)	Pessoal (R\$)	Total (R\$)
Gastos com Pessoal	3.887		1.456,14	864,54	813,73	752,60	3.887,00
Colaborador 1 - C1	947	Ponderação de esforço em horas	757,60	189,40	-	-	947,00
Colaborador 2 - C2	545	Ponderação de esforço em horas	218,00	-	327,00	-	545,00
Proprietário - P	2.000	Ponderação de esforço em horas	300,00	600,00	400,00	700,00	2.000,00
Encargos s/ a Folha	395	Ponderação de esforço em horas	180,54	75,14	86,73	52,60	395,00
Gastos com a Estrutura	1.007		366,50	227,24	179,57	233,69	1.007,00
Aluguel	387	m ²	116,10	96,75	58,05	116,10	387,00
Limpeza	80	m ²	24,00	20,00	12,00	24,00	80,00
Energia Elétrica	76	Ponderação de esforço em horas	34,74	14,46	16,69	10,12	76,00

Telefone	270	Ponderação de esforço em horas	123,41	51,36	59,28	35,95	270,00
Condomínio	130	m ²	39,00	32,50	19,50	39,00	130,00
Copa	64	Ponderação de esforço em horas	29,25	12,17	14,05	8,52	64,00
Gastos Operacionais	1.188		562,05	193,89	270,52	161,54	1.188,00
Cursos	300	Ponderação de esforço em horas	137,12	57,07	65,87	39,95	300,00
Consultoria técnica	72	nº de consultorias	34,67	5,33	13,33	18,67	72,00
Software operacional	432	Ponderação de esforço em horas	197,45	82,17	94,85	57,52	432,00
Combustível	204	km	110,54	15,07	56,95	21,44	204,00
Material de Expediente	180	Ponderação de esforço em horas	82,27	34,24	39,52	23,97	180,00
Total	6.082		2.384,69	1.285,66	1.263,82	1.147,83	6.082,00

Fonte: Dados de pesquisa

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

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

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

Tabela 2 - Custo de Atividades por Hora

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

SUBTOTAL	49,00	1.147,83	
Serviço Societário			
Efetuar abertura de empresas	8,08	126,38	15,64
Efetuar alterações contratuais	24,24	379,15	15,64
Efetuar baixa de empresas	8,08	126,38	15,64
Controlar certidões negativas e alvarás	24,24	379,15	15,64
Visitar clientes	16,16	252,76	15,64
SUBTOTAL	80,80	1.263,82	
TOTAL GERAL	368	6.082,00	

Fonte: Dados de pesquisa

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

O Custo do Serviço/Cliente Base, cálculo objeto da sétima etapa, é feito a partir da escolha de um cliente que melhor represente todos os outros atendidos

pela Empresa XYZ. Aliás, como reforça Kliemann Neto (1995), o custo dos produtos será obtido conhecendo as despesas totais e pela determinação da produção total da empresa medida nesta unidade de produção única. Por isto, procura-se um cliente que usufrua da maior parte de serviços oferecidos pela Empresa XYZ, definido juntamente com o proprietário.

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

Tabela 3 - Custo do Serviço/Cliente Base

Atividades	CAH	Npa	CSB
Serviço Contábil			
Escriturar fatos contábeis	18,37	0,50	9,18329
Elaborar demonstrações contábeis	18,37	0,20	3,67332
Conciliar contas contábeis	18,37	0,25	4,59164
Conciliar extratos bancários	18,37	0,30	5,50997
Arquivar documentos contábeis	18,37	0,20	3,67332
Conciliar contas a pagar e a receber	18,37	0,15	2,75499
Acompanhar situação patrimonial da empresa	18,37	0,13	2,38766
SUBTOTAL		1,73	31,77418
Serviço Fiscal			
Lançar notas fiscais de compras	14,18	1,00	14,17770
Lançar notas fiscais de vendas/ prestação de serviços	14,18	0,70	9,92439
Apurar impostos	14,18	0,50	7,08885
Elaborar obrigações acessórias	14,18	0,65	9,21551
Arquivar documentos fiscais	14,18	0,35	4,96220
Visitar clientes	14,18	3,00	42,53311
SUBTOTAL		6,20	87,90175
Serviço de Pessoal			
Registrar de funcionários	23,43	0,30	7,02751
Efetuar folha de pagamento	23,43	0,45	10,54127
Controlar férias	23,43	0,10	2,34250
Visitar clientes	23,43	0,10	2,34250

SUBTOTAL		0,95	22,25380
Serviço Societário			
Efetuar abertura de empresas	15,64	2,00	31,28274
Efetuar alterações contratuais	15,64	5,00	78,20685
Efetuar baixa de empresas	15,64	2,00	31,28274
Controlar certidões negativas e alvarás	15,64	3,00	46,92411
Visitar clientes	15,64	5,00	78,20685
SUBTOTAL		17,00	265,90327
TOTAL GERAL		25,88	407,83301

Fonte: Dados de pesquisa

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

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

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

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

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

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

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

Tabela 4 - Custo do Cliente X

Atividades	CEA	Npa	MEA	Custo do Cliente X
Serviço Contábil				
Escriturar fatos contábeis	0,04503	0,60	0,02702	11,01995
Elaborar demonstrações contábeis	0,04503	0,30	0,01351	5,50997
Conciliar contas contábeis	0,04503	0,20	0,00901	3,67332
Conciliar extratos bancários	0,04503	0,20	0,00901	3,67332
Arquivar documentos contábeis	0,04503	0,30	0,01351	5,50997
Conciliar contas a pagar e a receber	0,04503	0,25	0,01126	4,59164
Acompanhar situação patrimonial da empresa	0,04503	0,10	0,00450	1,83666

SUBTOTAL	0,31524		0,08782	35,81483
Serviço Fiscal				
Lançar notas fiscais de compras	0,03476	1,10	0,03824	15,59547
Lançar notas fiscais de vendas/ prestação de serviços	0,03476	1,00	0,03476	14,17770
Apurar impostos	0,03476	0,60	0,02086	8,50662
Elaborar obrigações acessórias	0,03476	0,70	0,02433	9,92439
Arquivar documentos fiscais	0,03476	0,40	0,01391	5,67108
Visitar clientes	0,03476	3,00	0,10429	42,53311
SUBTOTAL	0,20858		0,23639	96,40838
Serviço de Pessoal				
Registrar funcionários	0,05744		0,00000	-
Efetuar folha de pagamento	0,05744	0,60	0,03446	14,05503
Controlar férias	0,05744	0,15	0,00862	3,51376
Visitar clientes	0,05744	0,20	0,01149	4,68501
SUBTOTAL	0,22975		0,05457	22,25380
Serviço Societário				
Efetuar abertura de empresas	0,03835	1,50	0,05753	23,46205
Efetuar alterações contratuais	0,03835	3,00	0,11506	46,92411
Efetuar baixa de empresas	0,03835	1,50	0,05753	23,46205
Controlar certidões negativas e alvarás	0,03835	3,50	0,13423	54,74479
Visitar clientes	0,03835	4,00	0,15341	62,56548
SUBTOTAL	0,19176		0,51776	211,15848
TOTAL GERAL	0,94534		0,89653	365,63548

Fonte: Dados de pesquisa

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

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

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

O modelo pode ser complementado naquelas empresas que já possuem o ABC como sistema de

custeio, apenas desenvolvendo-o a partir da sexta etapa, facilitando assim o processo de mensuração de seus custos ao longo do tempo.

5 CONCLUSÃO

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

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

Ao analisar a estrutura produtiva da empresa, constatou-se que para prestar serviços contábeis a um determinado cliente quatro subserviços precisam ser executados. São eles: fiscal, contábil, societário e

de pessoal. Estes, por sua vez, são um somatório de atividades realizadas. Ou seja, as atividades consomem recursos, os subserviços consomem atividades e o serviço prestado aos clientes consome os subserviços. A principal diferença de um cliente para outro é a quantidade de atividades ou subserviços consumidos, tendo em vista que a lógica produtiva se mantém inalterada. Por estas características, a aplicação do modelo de custeio híbrido é viável e capaz de fornecer informações úteis para o processo de tomada de decisão.

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

Assim, de posse das quantidades necessárias de unidades monetárias consumidas em cada atividade, para o cálculo do custo dos demais clientes da empresa, basta multiplicá-las estas pelo

tempo que o cliente, que está sendo custeado, passou por aquela atividade naquele período e, posteriormente, pelo custo da unidade monetária adotada, o chamado Custo do Serviço Base. Com isto, chega-se ao custo de R\$ 365,63 para o Cliente X, no mês de maio de 2011, sendo que neste mesmo período o honorário recebido por estes serviços foi de R\$ 545,00, formando um resultado para a Empresa XYZ, de R\$ 179,37.

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

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

REFERÊNCIAS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ENDEREÇO DOS AUTORES

ALINE WILLEMANN KREMER

Endereço: Rua José Abreu, 474, Estreito, Florianópolis/SC - CEP: 88070-810

Email: alinekremer_@hotmail.com

ALTAIR BORGERT

Endereço: Campus Universitário –Trindade – Caixa Posta 476 - Florianópolis – SC - CEP 88010-970

Centro SócioEconômico, Departamento de Ciências Contábeis

Email: borgert@cse.ufsc.br

FERNANDO RICHARTZ

Endereço: Rua Senador Alberto Pasqualine, 34, Estreito, Florianópolis/SC - CEP 88090-400

E-mail: nandorichartz@hotmail.com