

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ADAIANE CRISPIM DE SOUZA

**CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES: Um estudo de caso em uma panificadora de
Florianópolis**

FLORIANÓPOLIS

2012

ADAIANE CRISPIM DE SOUZA

**CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES: Um estudo de caso em uma panificadora de
Florianópolis**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Santa Catarina, como requisito à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Professor Orientador: Erves Ducati Msc.

FLORIANÓPOLIS

2012

ADAIANE CRISPIM DE SOUZA

**CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES: Um estudo de caso em uma panificadora de
Florianópolis**

Esta monografia foi apresentada como TCC, no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, à banca examinadora constituída pelo(a) professor(a) orientador(a) e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, __, __ de 2012.

Professor Irineu Afonso Frey, Dr.
Coordenador de TCC do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor Erves Ducati, Msc.
Orientador

Professor Altair Borgert, Dr.
Membro

Professor Joisse Antonio Lorandi, Dr.
Membro

AGRADECIMENTOS

Ao professor Erves Ducati, pela orientação e dedicação demonstradas no transcorrer da realização deste trabalho.

A empresa estudada pela atenção, paciência e pelas informações disponibilizadas para a concretização deste trabalho. A Joana, sem ela este trabalho não seria possível.

Aos professores que contribuíram para a minha formação acadêmica, aos amigos e familiares, cujos nomes não são citados, mas participaram em algum momento do trabalho, meu muito obrigado.

“Não há ventos favoráveis para quem não tem rumo certo.”

(Autor desconhecido)

RESUMO

SOUZA, Adaiane Crispim de. **Custeio Baseado em Atividades:** Um estudo de caso em uma panificadora de Florianópolis. 2012. 37f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. 2012.

A presente pesquisa tem por objetivo propor um sistema de Custeio Baseado em Atividades para apurar os custos do pão na panificadora Alfa. Trata-se de uma pesquisa aplicada, com a abordagem qualitativa, com objetivos exploratórios, desenvolvida com lógica indutiva e por meio de um estudo de caso e pesquisa de campo. A coleta de dados se deu de forma primária onde os dados não tratados foram coletados diretamente na empresa estudada. Assim, identificou-se o processo produtivo do pão francês por meio de um fluxograma que, por sua vez, permitiu a identificação das atividades desempenhadas e os respectivos custos consumidos. Portanto, a estruturação desses elementos levou à identificação dos direcionadores de primeiro e segundo estágios, para que então pudessem ser calculados os custos das atividades, e do pão francês por meio do ABC. Por fim, concluiu-se que a atividade que consome mais recursos é a atividade assar, consumindo R\$ 978,53, e a que consome menos recursos é a atividade descansar, consumindo R\$ 60,53. Com isso definiu-se o custo do pão como sendo de R\$ 4,37.

PALAVRAS-CHAVE: ABC; Custeio Baseado em Atividades; Pão; Panificadora.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Atividades realizadas na panificadora	24
Quadro 2: Direcionadores de 1º estágio	27
Quadro 3: Direcionadores de atividades	29

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Sistemas de Custeio Baseado em Atividades relacionam despesas relativas a recursos com atividades e usam geradores de custo da atividade para relacionar custos da atividade a objetos.....	16
Figura 2: O ABC.....	17
Figura 3: Fluxograma da produção do pão de trigo.....	23

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Materiais diretos usados no mês.....	25
Tabela 2: Custos indiretos de fabricação	25
Tabela 3: Custos mensais de fabricação.....	26
Tabela 4: Distribuição dos custos indiretos para as atividades	28
Tabela 5: Distribuição das atividades para o produto	30
Tabela 6: Alocação dos custos indiretos às atividades	31
Tabela 7: Alocação do custo das atividades ao produto	31

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	10
1.1	TEMA E PROBLEMA.....	10
1.2	OBJETIVOS DA PESQUISA.....	11
1.2.1	Objetivo Geral.....	11
1.2.2	Objetivos Específicos.....	11
1.3	JUSTIFICATIVA.....	12
1.4	ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	12
1.5	DELIMITAÇÕES E LIMITAÇÕES.....	14
1.6	ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO.....	14
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	15
2.1	CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC).....	15
2.2	VANTAGENS E DESVANTAGENS DO ABC.....	17
2.3	RECURSOS.....	19
2.4	PROCESSOS.....	19
2.5	ATIVIDADES.....	20
2.6	DIRECIONADORES DE CUSTOS.....	20
3	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....	22
3.1	PANIFICADORA ALFA.....	22
3.2	PROCESSO PRODUTIVO.....	22
3.3	ATIVIDADES.....	23
3.4	IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS.....	24
3.5	DIRECIONADORES.....	26
3.5.1	Direcionadores de 1º Estágio.....	27
3.5.2	Direcionadores de 2º Estágio.....	29
3.6	APLICAÇÃO DO ABC.....	30
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	33
	REFERÊNCIAS.....	35

1 INTRODUÇÃO

O pão está cada vez mais presente à mesa dos brasileiros, segundo a Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria (ABIP) o consumo cresce em média 10% ao ano, tendo previsto para 2012 um maior crescimento dos produtos próprios, isto é, o pão francês e outros pães produzidos pela panificadora.

Depois dos anos 90 o trigo passou a não ser mais subsidiado e o preço do pão a não ser mais tabelado pelo governo, abrindo então o mercado para as importações, com isso a concorrência aumentou demasiadamente e os supermercados também passaram a atuar no setor de panificação. Logo, para sobreviver a esta concorrência crescente, as padarias passaram a comercializar todo o tipo de produto, entretanto, a ABIP, afirma vir da produção própria a maior contribuição ao faturamento destas empresas. Esta associação também alega que para uma padaria ter sucesso, metade de seu lucro deve vir da produção do pão, sendo a média brasileira de 51%. Assim, conhecer detalhadamente o produto e sua produção é essencial para a tomada de decisões em relação ao futuro da empresa.

Para entender um produto, é preciso, além de outros fatores, conhecer a composição de seu custo, sendo assim, os métodos de custeio aplicados ao pão auxiliam nesta ciência. Qualquer um dos métodos de custeio pode ser utilizado para determinar seu custo, contudo aqueles que possuem maior relevância na tomada de decisões são mais convenientes, tendo em vista que o mercado de panificação é bastante concorrido. Conseqüentemente, o Custeio Baseado em Atividades torna-se relevante, pois, este é uma ferramenta de auxílio aos gestores na tomada de decisões.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Conhecer os custos para em seguida tomar decisões referentes à competitividade da empresa, é função do ABC. Este método “torna-se uma vantagem competitiva ao proporcionar melhorias na apuração dos custos do produto, ou serviço, fazendo com que este tenha uma diferenciação no que tange à qualidade, notada e apreciada pelo cliente” (COSTA JUNIOR; SOUZA; COELHO, 2005, p. 89).

Consequentemente, cada tipo de empresa e cada um de seus produtos precisam ser analisados individualmente com relação ao seu custo. Isso acontece inclusive em uma panificadora, no qual está inserida em um setor bastante competitivo e tem a responsabilidade de produzir um dos principais alimentos presentes na mesa dos brasileiros. Assim ela necessita manter seus preços atraentes para o consumidor, mantendo a qualidade dos produtos.

Sendo o pão francês um produto constantemente presente à mesa dos brasileiros, pergunta-se: **poderá o Custeio Baseado em Atividades ser implantado em uma panificadora?**

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

1.2.1 Objetivo Geral

Como forma de responder a problemática apresentada, tem-se como objetivo geral: propor um sistema de Custeio Baseado em Atividades para apurar os custos do pão na panificadora Alfa.

1.2.2 Objetivos Específicos

Na finalidade de atingir o objetivo geral foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- Identificar o Processo produtivo;
- Definir as atividades;
- Identificar os custos de produção;
- Definir os direcionadores de custo;
- Identificar o custo de cada atividade;
- Identificar o custo do quilo do pão.

1.3 JUSTIFICATIVA

Aqui são citados os critérios de importância, originalidade e viabilidade, justificadas por Castro (1977) como sendo as condições básicas para a realização de uma pesquisa.

A importância desta pesquisa é comprovada, por tratar de um dos maiores segmentos industriais do Brasil, com mais de 63 mil estabelecimentos, a maior parte micro e pequenas empresas, na qual, em média 48% de seu faturamento vêm da própria produção, assim sendo, o brasileiro consome cerca de 30 kg per capita de pães por ano, dentre estes o pão francês abrange uma fatia de 58% dos pães artesanais consumidos (ABIP, 2009), ainda assim, o consumo no Brasil está muito abaixo do recomendado pela OMS (Organização Mundial de Saúde) a qual afirma ser de 60 kg por habitante ao ano, o consumo indicado.

Em relação à viabilidade, este é atendido no momento em que o pesquisador teve acesso ao processo produtivo e as informações necessárias para implantar um modelo de ABC no produto escolhido. O critério também é atendido por ter existido ainda: tempo hábil para aplicar o ABC, conhecimento do método por parte do pesquisador e interesse da empresa em conhecer melhor seu principal produto.

1.4 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

A pesquisa em questão tem caráter exploratório, pois busca constatar como se pode implantar um método de custeio em uma empresa específica, visando assim ampliar e aprimorar o conhecimento do pesquisador e da empresa estudada. Segundo Vieira (2002) a pesquisa exploratória tem por objetivo gerar conhecimento ao pesquisador sobre a instância investigada, mas principalmente promover a reflexão do assunto investigado/aplicado junto aos agentes da instância em questão.

Quanto à lógica da pesquisa, trata-se de uma pesquisa indutiva, pois parte do micro para o macro, onde o estudo é feito em uma única empresa podendo ser ampliado para outras em geral. Segundo Gil (1999) na pesquisa indutiva a generalização deriva de observações de casos da realidade concreta, onde as constatações particulares levam à elaboração de generalizações.

Os dados desta pesquisa foram coletados, conforme Richardson et al (1999), de forma primária, já que estes provêm diretamente da empresa estudada, não são públicos e não possuem nenhum tratamento prévio. Estes dados são as notas fiscais de entrada e entrevista não estruturada realizada com os proprietários da empresa.

A pesquisa utilizou-se da abordagem qualitativa, já que não são aplicados testes estatísticos conforme explicitado por Richardson et al (1999). Portanto, para identificar o processo produtivo utilizou-se de observação e de entrevista não estruturada com os proprietários da panificadora, sendo este processo descrito para obtenção das atividades relevantes no processo. No que diz respeito à identificação dos custos, foram utilizadas as notas fiscais de entrada e a outra parte da entrevista, podendo então explicitar os valores dos custos e posteriormente definir os direcionadores de custos. Estes foram determinados com base no conhecimento dos objetivos anteriores que seguem o processo de implantação do Custeio Baseado em Atividades. Para a identificação do custo das atividades e o custo do quilo do pão, foram analisados os valores obtidos em etapas anteriores junto à empresa e, portanto, o cálculo do custo foi possível por meio de planilhas do *Microsoft Excel*.

Em relação aos procedimentos técnicos, trata-se de um estudo de caso e de uma pesquisa de campo. O primeiro, segundo Gil (2002), se dá no estudo intenso de um ou poucos objetos, permitindo seu amplo e detalhado conhecimento. Nesse sentido Beuren (2004) complementa que, o estudo de caso quando relacionado à contabilidade, reúne o maior número de pesquisas em organizações, visando implantar e/ou analisar instrumentos ou teorias contábeis. Estes conceitos podem ser verificados, pois o estudo foi realizado em uma única empresa do ramo de panificação, onde foi aplicado o método de estudo. Já a caracterização de estudo de campo pode ser observada pelo estudo ser realizado dentro da empresa, em campo, segundo Vergara (2000), pesquisa de campo é a investigação baseada na experiência encontrada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo.

Como instrumento de pesquisa tem-se o Custeio Baseado em Atividades, implantado na panificadora, no seu principal produto, o pão de trigo.

1.5 DELIMITAÇÕES E LIMITAÇÕES

O estudo foi delimitado na implantação do ABC em apenas um produto da empresa estudada, o pão francês. Dessa forma, os resultados abrangem apenas este produto específico, não podendo considerar a influência de outros na fabricação do mesmo. A aplicação foi feita considerando apenas um mês, desconsiderando, portanto, futuros reajustes de preços e a sazonalidade existente no verão por conta da presença dos turistas.

Foram encontradas algumas limitações na pesquisa, entre elas está o fato de a empresa não possuir um controle efetivo de seus gastos, visto que estes são anotados em um caderno. Com isso, alguns dados não puderam ser obtidos, já que a empresa e seu contador não possuíam as informações requisitadas, limitando, portanto a pesquisa.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

Este estudo é formado por cinco capítulos. No primeiro capítulo, apresenta-se a introdução, onde se buscou abordar (i) contextualização sobre o tema e a definição do problema de pesquisa; (ii) objetivos; (iii) a justificativa; (iv) enquadramento metodológico; e (v) a delimitação da pesquisa. No segundo capítulo, apresenta-se a revisão da literatura, onde se fez um levantamento a fim de dar embasamento quanto aos objetivos propostos. Realizando-se, portanto, uma análise mais profunda sobre o Custeio Baseado em Atividades e alguns de seus conceitos.

No terceiro capítulo, apresentam-se os resultados encontrados. No quarto capítulo, encontram-se as considerações finais. E, finalmente, elencam-se as referências utilizadas.

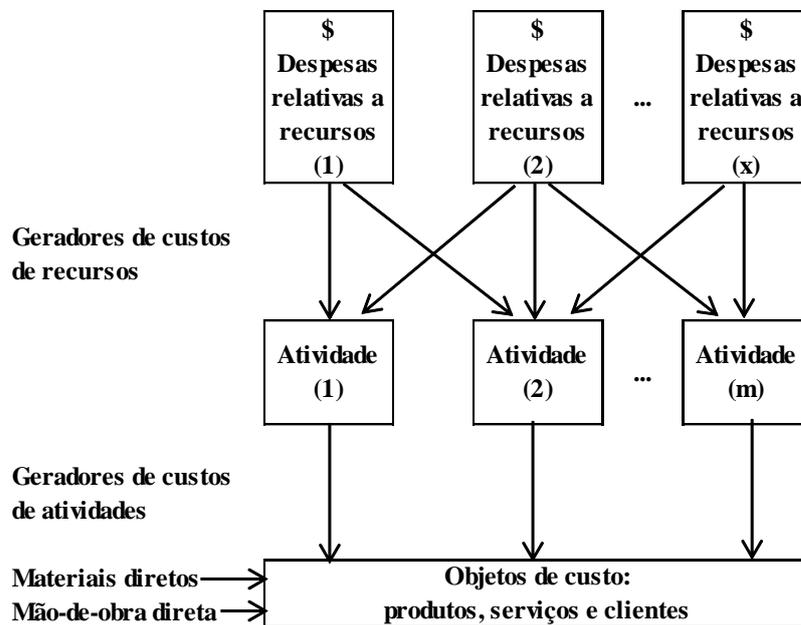
2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo apresenta-se a revisão bibliográfica que sustenta a pesquisa. Iniciam-se com a conceituação do Custeio Baseado em Atividades, suas vantagens e desvantagens. Posteriormente apresentam-se as definições pertinentes ao tema, estas são: recursos, processos, atividades e direcionadores de custo.

2.1 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC)

O Custeio Baseado em Atividades segundo Berti (2006, p.73) “é um método de custeio que visa dar um tratamento nos custos indiretos tendo como base as atividades da empresa, independente de sua relação com volume”, isso se dá, pois são os custos indiretos os grandes problemas encontrados nos métodos tradicionais de custeio, onde estes são alocados de forma arbitrária dando ao produto final um valor não correspondente à realidade, prejudicando, portanto a tomada de decisões. Neste contexto, Ribeiro (2009) complementa afirmando que o fato de os custos indiretos serem atribuídos aos produtos de forma mais justa fundamenta-se no fato de que as atividades consomem recursos e os produtos consomem as atividades. Com isso, o Custeio Baseado em Atividades pode ser explicado como exposto na Figura 1:

Figura 1: Sistemas de Custeio Baseado em Atividades relacionam despesas relativas a recursos com atividades e usam geradores de custo da atividade para relacionar custos da atividade a objetos.

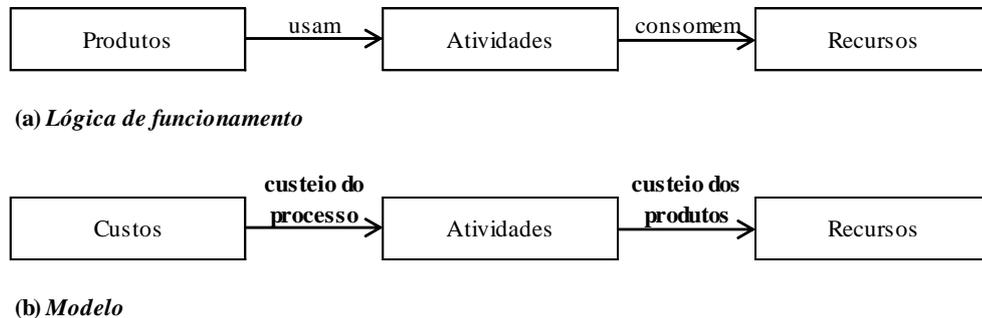


Fonte: Adaptado de Kaplan e Cooper (1998, p.99)

O ABC é um método simples, porém de caráter gerencial, “trata-se de uma 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, p. 40). Martins (2003) afirma que o ABC não se limita apenas ao custeio de produtos, sendo, portanto, trata-se de uma ferramenta de gestão de custos. Esta ferramenta gerencial pode ser aplicada em qualquer tipo de empresa (BERTI, 2006), portanto o ABC torna-se uma grande vantagem em relação a outros métodos no qual são aplicados apenas em empresas industriais, possibilitando então, que outras empresas, como as prestadoras de serviços, se beneficiem do conhecimento gerado por suas informações de custos e, com isso tomem decisões mais precisas. Ainda neste contexto, Nakagawa (2001) afirma ser o ABC uma poderosa ferramenta de aprimoramento de atitudes das pessoas envolvidas no processo de mudanças de uma empresa, modificando com isso a cultura organizacional.

Tomando por base o pressuposto do ABC onde as atividades consomem recursos e estas são consumidas pelos produtos, Bornia (2010) explica que os procedimentos do ABC consistem em dividir a empresa em atividades que irão gerar custos, calcular o custo de cada uma dessas atividades compreendendo seu comportamento, identificando então as causas dos custos relacionados e por fim alocar os custos aos produtos de acordo com a intensidade do uso. Isso pode ser mostrado conforme a Figura 2:

Figura 2: O ABC.



Fonte: Adaptado de Bornia (2010, p. 112)

A Figura 2 mostra que a lógica de funcionamento do ABC dá-se pelo consumo dos recursos pelas atividades e o uso destas pelos produtos. Assim, no momento em que os custos são atribuídos as atividades, tem-se o custeio do processo, posteriormente, é realizado o efetivo custo do produto, quando estes recebem as atividades.

2.2 VANTAGENS E DESVANTAGENS DO ABC

O ABC tem como sua principal vantagem, o fato de ser uma ferramenta gerencial, porém sua implantação é de alto custo para a empresa, inviabilizando muitas vezes a sua aplicação. Porém este método acarreta em grandes mudanças na cultura da empresa, fazendo com que todos passem a se preocupar mais com gastos excessivos.

Berti (2006) vê como vantagens da utilização do ABC:

- O custeio de produtos mais preciso, especialmente quando os custos indiretos são significativos ou quando há uma grande diversidade de volumes produzidos entre as linhas de uma empresa;
- Flexibilidade em suas aplicações, através dos processos ou atividades podem ser considerados produtos, áreas de responsabilidade, áreas de atuação, clientes, entre outros;
- Fornecimento de uma indicação confiável sobre a variação dos custos diretos a longo prazo, a qual é bastante relevante para o planejamento estratégico da empresa;

- Fornecimento de medidas relevantes às atividades da empresa, tanto financeiras (taxas periódicas de consumo de recursos pelas atividades), como não financeiras (volumes de direcionadores); e
- Identificação e compreensão do comportamento dos custos de uma empresa, ajudando a sua administração para alcançar a competitividade.

Hungarato e Sant'Anna (2005 *apud* SOUZA et al. 2008) complementam as vantagens do ABC ressaltando:

- A alocação dos custos indiretos aos produtos, por meio dos direcionadores;
- A minimização/eliminação dos problemas de sobre/sub custeamento dos produtos;
- A melhoria contínua dos processos da empresa; e
- A melhor precificação dos produtos e apuração de rentabilidade por cliente/mercado.

Desse modo, o sistema ABC apresenta informações mais precisas e confiáveis sobre o custo do serviço ou produto, bem como, descreve todo o processo de custeamento e o desempenho das atividades. Além de permitir a integração do sistema de custeio aos demais sistemas da organização, através do sistema de informações, tornando o processo de gestão empresarial mais dinâmico e eficiente.

Geri e Ronen (2005 *apud* SOUZA et al. 2008) apresentam como principais problemas da aplicação do ABC:

- Alocações subjetivamente arbitrárias de custos;
- Ignorar restrições, além de não diferenciar gargalos de recursos com excesso de capacidade; e
- Considerar que a relação entre o nível de uma atividade e o consumo de recursos é linear.

Horngren et al (2004, *apud* DALMÁCIO; REZENDE; AGUIAR, 2007, p. 17) complementa as críticas ao método afirmando que:

os sistemas ABC são mais complexos, mas prometem custos mais acurados para apoiar os tomadores de decisões. O modelo ABC, de acordo com sua concepção original, exige altos custos de implementação, revisão e atualização constantes; comprometimento de todos os funcionários; além de tecnologia de informação desenvolvida.

Os altos custos exigidos pelo ABC são provenientes dos sistemas de informações exigidos em sua implantação. Além destes sistemas, também é necessário existir motivação e empenho de todos os funcionários da empresa, inclusive seus gestores, para alimentar corretamente o sistema e assim proporcionar o custo mais real.

Leone (2010) afirma que o ABC traz para si as limitações do custeio por absorção já que inclui partes de sua metodologia. Portanto, algumas decisões importantes de curto prazo tornam-se prejudicadas já que na análise dos custos e despesas indiretos carrega todos os itens indiretos para estoques de produtos.

Como salientam Araújo e Costa (2005 *apud* SOUZA et al. 2008, p. 140), “atualmente, esse modelo de custeio tem sido utilizado por empresas transnacionais visando a fornecer um instrumento de gestão e controle para determinação da estratégia competitiva global centrada em custos”. Com o exposto, pode-se perceber que mesmo com algumas desvantagens, o ABC é uma ótima ferramenta gerencial que auxilia na tomada de decisões e assim na ampliação do conhecimento da empresa em seu processo produtivo e seus custos.

2.3 RECURSOS

Recursos podem ser definidos como os gastos necessários para se realizar determinada atividade. Berti (2006, p.74) define recursos como “elementos econômicos fundamentais de uma organização que são consumidos pelas atividades de uma empresa”, podendo estes ser classificados em tangíveis e intangíveis, como por exemplo, os recursos financeiros, máquinas, equipamentos, veículos, terrenos, construções, reputação, imagem, conhecimento, qualificações, entre outros. Conforme Ching (1997 *apud* SALVADOR 2010), recursos consistem na entrada física de elementos necessários para a execução de uma atividade.

2.4 PROCESSOS

Processos consistem na maneira como as tarefas são executadas, segundo Brimson (1996, p.229) processos podem ser definidos como a “combinação de pessoal, tecnologia, matérias-primas, métodos e ambiente para produzir determinado produto ou serviço”. Berti (2006) complementa afirmando que se trata de uma série ordenada de ações para obter determinado resultado.

2.5 ATIVIDADES

Para entender o ABC torna-se necessário definir o que é atividade, para Ribeiro (2009, p.240) trata-se de “um conjunto de tarefas decorrentes da combinação de recursos humanos, financeiros, materiais e tecnológicos, que visa à produção de bens ou prestação de serviços”, basicamente as atividades englobam um conjunto de tarefas necessárias para a produção. Martins (2003) complementa a afirmação expondo que para a concretização de um processo são usadas as atividades, este processo é uma cadeia de atividades correlatas e inter-relacionadas.

O principal objetivo de uma atividade segundo Nakagawa (2001) é o de transformar os recursos em produtos ou serviços, para isso, a atividade deve descrever como a empresa utiliza seu tempo e recursos para cumprir sua missão, objetivos e metas.

No desenvolvimento do ABC a empresa inicialmente deve identificar as atividades que estão sendo executadas por seus recursos indiretos e de apoio, assim as atividades são descritas por verbos (programar, transferir etc.) e sua identificação gera um dicionário onde são relacionadas e definidas cada uma das atividades (KAPLAN; COOPER, 1998).

A análise de atividades identifica as atividades relevantes de uma empresa para estabelecer uma base para descrever com precisão as operações do negócio e determinar seu custo e desempenho (BRIMSON, 1996). Portanto, para Martins (2003), o primeiro passo, para a utilização do ABC, é identificar as atividades relevantes, sendo esse processo facilitado quando a empresa já possui uma estrutura contábil que faça a apropriação de custos por centros.

2.6 DIRECIONADORES DE CUSTOS

Os custos são atribuídos no ABC através de direcionadores, por este motivo, são tão importantes neste método de custeio. Logo, os direcionadores podem ser explicados como sendo “o fator que indica a relação entre o consumo do recurso e a atividade ou entre as atividades e os produtos” (RIBEIRO, 2009, p. 241), portanto, os direcionadores indicam quanto do recurso é consumido pela atividade e posteriormente quanto da atividade é consumido pelo produto. Deste modo os direcionadores são divididos em dois estágios.

Os direcionadores de primeiro estágio também podem ser chamados de direcionadores de custos ou direcionadores de recursos (RIBEIRO, 2009), estes segundo Martins (2003) consistem na relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos. Nakagawa (2001) complementa esta informação afirmando que os direcionadores de primeiro estágio são mecanismos para rastrear e indicar quanto dos recursos são consumidos pelas atividades.

Os direcionadores de segundo estágio também podem ser intitulados , segundo Ribeiro (2001), como direcionadores de atividades. Estes medem a presença e a intensidade dos esforços necessários para fazer os produtos ou serviços da empresa e colocá-los à disposição dos consumidores (BERTI, 2006), isto é, fazem a relação entre os produtos e as atividades.

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo, apresenta-se a Panificadora Alfa. No primeiro momento, são expostas suas principais características, na seqüência, explicita-se o processo de fabricação do pão francês, bem como as atividades necessárias para sua produção. Também são apresentados os custos envolvidos na fabricação que necessitam dos direcionadores, logo após apresentados e por fim mostra-se quanto custa cada atividade e o custo para fabricar um quilo de pão pelo método ABC.

3.1 PANIFICADORA ALFA

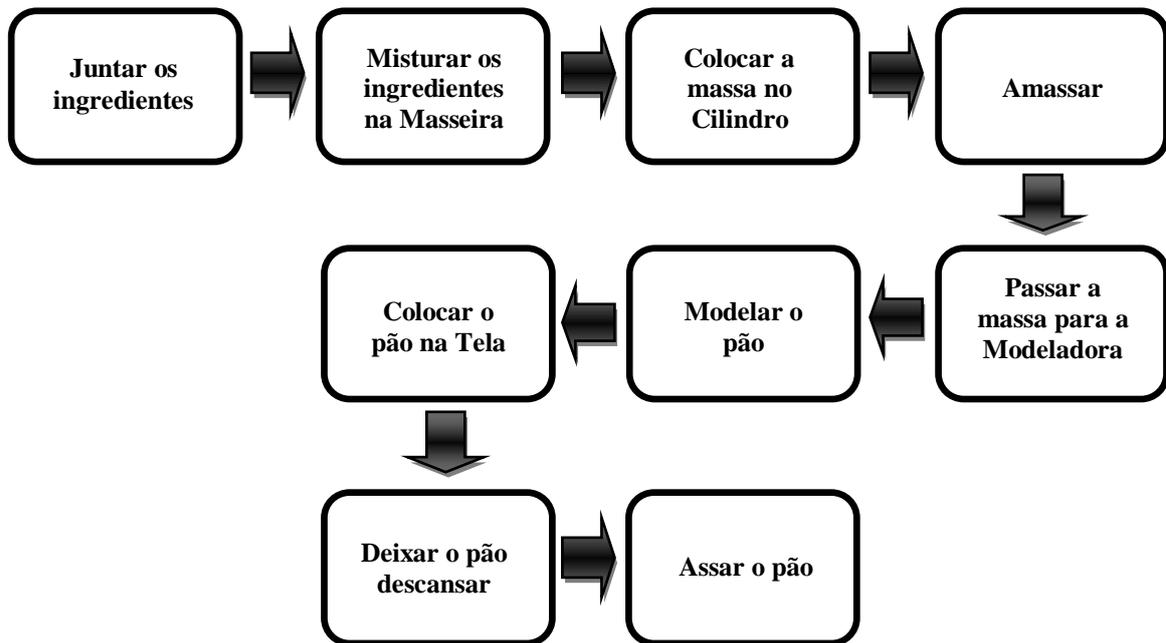
Instalada em Florianópolis, no bairro de Jurerê, a Panificadora Alfa atua no setor alimentício, produzindo e revendendo produtos. Sua produção própria de pães e bolos é elaborada para venda no local e ainda há a revenda de artigos de mercado, pois a mesma se caracteriza como panificadora e mini mercado.

A empresa tem caráter familiar e nela atuam além dos donos, mais dois funcionários. Estes últimos apenas na revenda, os donos se dividem em: o padeiro, que algumas vezes também auxilia na venda, e a vendedora que administra as finanças.

3.2 PROCESSO PRODUTIVO

O fluxograma da Figura 3 apresenta como se dá o processo de produção do pão francês, o principal produto da Panificadora Alfa.

Figura 3: Fluxograma da produção do pão de trigo



Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a entrevista não estruturada realizada com os donos do estabelecimento, o processo produtivo tem início com a junção dos ingredientes, farinha, fermento, água gelada, sal, açúcar e reforçador, na Masseur, onde estes são misturados. Depois esta mistura é passada para o Cilindro, para amassar a massa, posteriormente para a Modeladora, onde se dá forma ao pão. Depois disso o pão, ainda cru, mas já com seu formato, vai para a Tela onde fica descansando por 4,5 horas até crescer e poder ir ao forno onde é assado por cerca de 25 minutos.

3.3 ATIVIDADES

Com base no fluxograma e na entrevista realizada, pode-se destacar a identificação das atividades, conforme descritas no Quadro 1. Na primeira coluna codificam-se as atividades, com a finalidade de facilitar sua identificação posteriormente, apresentam-se o nome das atividades identificadas e por fim, apresenta-se uma descrição sintética de cada atividade desempenhada ao longo da produção.

Quadro 1: Atividades realizadas na panificadora

CÓDIGO	ATIVIDADES	DESCRIÇÃO
A1	Juntar os ingredientes	Colocar todos os ingredientes em suas devidas quantidades na Masseur
A2	Misturar	Com o auxílio da Masseur, misturar todos os ingredientes
A3	Amassar	Colocar a massa no Cilindro e amassá-la
A4	Modelar	Colocar a massa na Moduladora e modelar o pão
A5	Descansar	Colocar o pão cru na Tela para descansar
A6	Assar	Após o crescimento do pão, assar a massa

Fonte: Dados da pesquisa

Essas atividades foram escolhidas por sua importância dentro do processo de produção, pois, como foi exposto anteriormente, para que o principal objetivo de uma atividade seja alcançado, é necessário que esta descreva como a empresa utiliza seu tempo e seus recursos.

3.4 IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Para a identificação dos custos envolvidos no processo produtivo, utilizaram-se as notas fiscais de entrada de matérias-primas e as anotações realizadas por um dos proprietários da empresa, já que nem todos os documentos fiscais e contas, como luz e água, encontravam-se no estabelecimento no momento da visita a empresa. Os custos também foram identificados utilizando de entrevista não estruturada, para saber o que exatamente é utilizado na fabricação do produto aqui estudado.

Por dia são fabricados cerca de 900 pães, considerando que aproximadamente 1 kg de pão equivale a 20 pães, então por dia, são produzidos cerca de 45 kg. Com isso, tem-se a estimativa de 23.400 pães por mês, considerando que domingo a padaria não trabalha, o que equivale a cerca de 1.170 kg mensais.

Para melhor observação, primeiramente são apresentados os materiais diretos em sua quantidade e valor mensais.

Tabela 1: Materiais diretos usados no mês

Matérias-primas	Quant	Mensal	
		Valor (R\$)	
		Unit.	Total
Farinha	25 sacos	R\$ 70,00	R\$ 1.750,00
Fermento	12 pacotes	R\$ 9,50	R\$ 114,00
Sal	3 pacote	R\$ 1,67	R\$ 5,00
Açúcar	12 pacotes	R\$ 4,58	R\$ 55,00
Reforçador de massa	1 pacote	R\$ 39,00	R\$ 39,00
TOTAL		R\$ 124,75	R\$ 1.963,00

Fonte: Dados da pesquisa

Por dia, são utilizados aproximadamente 43 kg de farinha, isto é, pouco menos de um saco por dia. Diariamente, também são usados 100g de fermento e 200g de reforçador, este último é usado para que a massa tenha consistência. O sal e o açúcar são colocados em pequena quantidade e é necessário o uso dos dois para dar um sabor mais agradável ao produto.

A Tabela 2 apresenta os custos indiretos que posteriormente são direcionados às atividades. Estes custos foram identificados por meio da entrevista não estruturada realizada com os proprietários e referem-se à panificadora como um todo.

Tabela 2: Custos indiretos de fabricação

CIF	Valor (R\$)
Energia Elétrica	R\$ 580,00
Água	R\$ 80,00
Limpeza	R\$ 108,00
Óleo de soja	R\$ 37,50
Gás	R\$ 680,00
Manutenção	R\$ 166,67
TOTAL	R\$ 1.652,17

Fonte: Dados da pesquisa

A energia elétrica e a água são apresentadas, por seus respectivos valores consumidos na padaria, de forma aproximada, pois suas faturas também incluem o consumo de duas casas, que ficam no mesmo terreno da padaria, pertencentes aos proprietários da mesma.

A limpeza do local é realizada diariamente e nela estão incluídos apenas os valores dos produtos adquiridos, já que esta é realizada pelos proprietários da empresa. A título de curiosidade, o óleo de soja é utilizado apenas para a limpeza da tela e para que a massa não grude na Modeladora na hora de enrolar. O gás é utilizado apenas na última atividade, para

assar o pão, já que o forno utilizado é a gás. A título de manutenção, são gastos aproximadamente R\$ 2.000,00 por ano, correspondendo a cerca de R\$ 166,67 mensais.

O valor da depreciação não consta neste trabalho, pois a panificadora e seu contador desconhecem este valor. Isto é, a empresa não informa a contabilidade o valor de suas máquinas e equipamentos.

Tendo em vista as tabelas apresentadas anteriormente e os dados apresentados na Tabela 2, pode-se então chegar ao terceiro objetivo específico desta pesquisa: identificar os custos de produção.

Tabela 3: Custos mensais de fabricação

Custos	R\$
Matéria-prima	R\$ 1.963,00
Mão de obra	R\$ 1.500,00
CIF	R\$ 1.652,17
Quantidade produzida	1.170 Kg

Fonte: Dados da pesquisa

Os custos da mão de obra e os custos indiretos apresentados na Tabela 3 fazem referência à panificadora como um todo, sendo difícil separa-los apenas para o produto estudado, já que a padaria não possui controles gerenciais elaborados e específicos por produto. Já o custo da matéria-prima refere-se especificamente ao pão, pois a quantidade utilizada de cada ingrediente para a produção é conhecida.

Com relação à mão de obra, o valor apresentado na Tabela 3 trata-se de uma aproximação do valor recebido a título de honorários por um dos proprietários da empresa, com o valor do salário (sem os devidos encargos) que seria pago se houvesse a contratação de um padeiro. No caso, o padeiro é um dos proprietários da empresa.

3.5 DIRECIONADORES

Conforme citado anteriormente, no referencial teórico, no método de Custeio Baseado em Atividades os custos indiretos são alocados às atividades por meio de direcionadores de recursos, identificados a partir da análise da relação causal entre os custos e as atividades

realizadas durante o processo produtivo (MARTINS, 2003). Posteriormente estes custos são atribuídos das atividades para os produtos por meio dos direcionadores de atividades.

3.5.1 Direcionadores de 1º Estágio

No Quadro 2, são identificados os direcionadores de recursos relativos às atividades desempenhadas na produção do pão francês na Panificadora Alfa. Estes direcionadores foram identificados por meio de entrevistas e de observações do processo produtivo, a fim de verificar a relação entre os custos indiretos consumidos e as atividades realizadas. Dessa forma, o Quadro 2 apresenta os CIF's identificados e seus respectivos direcionadores de recursos.

Quadro 2: Direcionadores de 1º estágio

CIF's	DIRECIONADORES
Energia elétrica	Número de máquinas X tempo de utilização das máquinas
Água	Área ocupada pelo equipamento usado durante a atividade
Limpeza	Área ocupada pelo equipamento usado durante a atividade
Óleo de soja	Número de Telas usadas
Gás	Tempo de uso das máquinas a gás
Manutenção	Número de máquinas usadas durante a atividade

Fonte: Dados da pesquisa

Para o custo da energia elétrica foi utilizado como direcionador, a multiplicação entre o número de máquinas de cada atividade e o tempo de utilização dessas máquinas, pois são estas que consomem a maior parte da eletricidade enquanto estão em funcionamento. Para o custo da água utilizou-se a área ocupada em cada uma das atividades como direcionador, pois seu maior consumo dá-se durante a limpeza das instalações. No caso do custo da limpeza, este se refere apenas aos produtos utilizados, no qual em sua maioria, são produtos de limpeza do chão, assim a área utilizada em cada atividade foi escolhida como direcionador. O custo do óleo de soja utiliza como direcionador o número de Telas, pois estas são limpas com o óleo, assim a maior parte deste é utilizada nas Telas. O direcionador do custo do gás, tempo de uso das máquinas a gás, refere-se especificamente ao forno utilizado para assar o pão, pois esta é a única máquina que utiliza este custo. Já o custo da manutenção, está relacionado apenas às

máquinas utilizadas no processo produtivo, portanto o número de máquinas é seu direcionador.

Para determinar os direcionadores demonstrados na Tabela 4, utilizou-se como critério a relação entre o consumo do recurso e a atividade. Neste sentido, apresenta-se a seguir, os direcionadores de custos identificados, bem como a sua distribuição para as atividades.

Tabela 4: Distribuição dos custos indiretos para as atividades

	A1	A2	A3	A4	A5	A6
Energia Elétrica	0%	28%	17%	17%	0%	39%
Água	17%	11%	22%	17%	22%	11%
Limpeza	17%	11%	22%	17%	22%	11%
Óleo de soja	0%	0%	0%	0%	50%	50%
Gás	0%	0%	0%	0%	0%	100%
Manutenção	20%	20%	20%	20%	0%	20%

Fonte: Dados da pesquisa

O percentual apresentado na Tabela 4 refere-se ao direcionador unitário de cada atividade dividido pelo total dos direcionadores de todas as atividades, por custo indireto. Com isso, o custo da energia elétrica tem como direcionador o número de máquinas usadas em cada atividade multiplicadas ao tempo de utilização de cada uma, deste modo, A1, A2, A3, A4 e A6 utilizam cada um uma única máquina na realização da atividade, já A5 não utiliza máquinas em seu processo, portanto são empregados 5 equipamentos. A1 utiliza a máquina desligada, pois os ingredientes são apenas depositados na mesma, A2 utiliza a máquina por aproximadamente de 25 minutos, A3 e A4 utilizam a máquina por 15 minutos cada, A5 não utiliza máquinas e A6 a utiliza por 35 minutos, somando, portanto, 90 minutos. Deste modo, a multiplicação do número de máquinas correspondente a cada atividade pelo tempo de utilização das mesmas é igual a este último fator, pois não existem atividades que utilizem mais de uma máquina com isso tem-se que $A1=0$, $A2=25$, $A3=15$, $A4=15$, $A5=0$ e $A6=35$, somando 90. Portanto a divisão de cada uma das atividades pelo total multiplicado por 100 é igual aos percentuais aproximados apresentados na Tabela 4 para o custo da energia elétrica.

Em relação ao custo da água, o direcionador utilizado foi a área ocupada pelo equipamento durante a atividade, deste modo, A1 e A4 ocupam 1,5m² cada, A2 e A6 1m² cada e A3 e A5 ocupam 2m² cada, totalizando então, 9m². Portanto $A1=1,5$, $A2=1$, $A3=2$, $A4=1,5$, $A5=2$ e $A6=1$, desta forma, a divisão de cada uma das atividades pelo total, 9, multiplicados por 100, é igual a aproximadamente os percentuais apresentados na Tabela 4.

Da mesma forma, o custo da limpeza por ser medido pelo mesmo direcionador que o custo da água, possui os mesmos percentuais deste.

O custo do óleo de soja é medido pelo número de telas utilizadas durante a atividade, como apenas as duas últimas atividades utilizam as telas, estas são as únicas que recebem este custo. Com isso e pelo fato de estas atividades utilizarem o mesmo número de telas, 36 cada uma, as atividades A5 e A6 recebem 50% do total do custo do óleo de soja. Já o custo do gás é medido pelo número de máquinas que o utilizam por isso apenas a atividade A6 que usa o forno a gás que recebe 100% dos custos.

O custo da manutenção tem como direcionador o número de máquinas utilizadas durante cada atividade, como A5 é a única atividade que não utiliza máquinas, e as demais utilizam 1 máquina cada, tem-se que $A1=1$, $A2=1$, $A3=1$, $A4=1$, $A5=0$ e $A6=1$, totalizando 9 máquinas utilizadas. Dessa forma, a divisão de cada uma das atividades pelo total, 9, multiplicados por 100, é igual a aproximadamente os percentuais apresentados na Tabela 4.

3.5.2 Direcionadores de 2º Estágio

Conforme mencionado anteriormente, no referencial teórico, os direcionadores de atividades permitem identificar a relação entre os produtos e as atividades realizadas no processo produtivo. Assim, neste estudo, foram identificadas as atividades realizadas e os objetos de custeio.

Nesse sentido, o Quadro 3 apresenta os direcionadores de atividades do processo produtivo, identificados anteriormente.

Quadro 3: Direcionadores de atividades

ATIVIDADES	DIRECIONADORES
Juntar os ingredientes	Quantidade de ingredientes utilizados
Misturar	Tempo gasto para misturar os ingredientes
Amassar	Tempo gasto para amassar a massa
Modelar	Número de pães modelados
Descansar	Tempo de descanso do pão
Assar	Número de pães assados

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme destacado no Quadro 3, a identificação dos direcionadores de atividades está relacionada com a finalidade à qual se destina cada atividade realizada, ou seja, o produto gerado pela realização de determinada atividade.

Em função de esta pesquisa ter-se realizado com um único produto da grade de produção da Panificadora Alfa, não se fez necessário o uso dos direcionadores. Porém, como se trata da comprovação de que o ABC pode ser utilizado em uma panificadora, estes estão aqui demonstrados. O uso dos direcionadores está também relacionado à possível aplicação do método de custeio em outros produtos da padaria ou até em outros estabelecimentos. A seguir, a Tabela 5 apresenta a forma com que os custos foram alocados:

Tabela 5: Distribuição das atividades para o produto

ATIVIDADES	PÃO FRANCÊS
Juntar os ingredientes	6
Misturar	25
Amassar	15
Modelar	900
Descansar	270
Assar	900

Fonte: Dados da pesquisa

A primeira atividade, juntar os ingredientes, foi medida pelo número de ingredientes utilizados no processo, isto é, foram utilizados 6 ingredientes na atividade 1. As atividades misturar, modelar e descansar, foram medidas em minutos, deste modo, foram utilizados 25, 15 e 270 minutos respectivamente para cada uma delas. Por último, as atividades modelar e assar foram medidas pelo número de pães produzidos no dia, portanto, 900 pães.

3.6 APLICAÇÃO DO ABC

Após o levantamento dos custos e a identificação dos direcionadores, foi realizada a distribuição dos custos indiretos às atividades com base nos quadros de distribuição apresentados anteriormente. Com isso, a Tabela 6 apresenta a alocação dos CIF's relativos ao período pesquisado às atividades realizadas.

Tabela 6: Alocação dos custos indiretos às atividades

Custos	Direcionador de 1º estágio	A1	A2	A3	A4	A5	A6	TOTAL
Energia Elétrica	Quant. maq. X Tempo	R\$ -	R\$ 161,11	R\$ 96,67	R\$ 96,67	R\$ -	R\$ 225,56	R\$ 580,00
Água	Área	R\$ 13,33	R\$ 8,89	R\$ 17,78	R\$ 13,33	R\$ 17,78	R\$ 8,89	R\$ 80,00
Limpeza	Área	R\$ 18,00	R\$ 12,00	R\$ 24,00	R\$ 18,00	R\$ 24,00	R\$ 12,00	R\$ 108,00
Óleo de soja	Quantidade telas	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 18,75	R\$ 18,75	R\$ 37,50
Gás	Tempo	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 680,00	R\$ 680,00
Manutenção	Quatidade máquinas	R\$ 33,33	R\$ 33,33	R\$ 33,33	R\$ 33,33	R\$ -	R\$ 33,33	R\$ 166,67
TOTAL		R\$ 64,67	R\$ 215,33	R\$ 171,78	R\$ 161,33	R\$ 60,53	R\$ 978,53	R\$ 1.652,17

Fonte: Dados da pesquisa

Com base nos dados apresentados na Tabela 6, pôde-se observar que a atividade na qual mais consome recursos é a atividade A6 (assar). Isto ocorre em virtude de ser a única que consome gás, e este possui um valor bastante relevante em comparação aos demais custos indiretos. Entretanto, a atividade A5 (descansar) é a que consome menos recurso, neste caso, o baixo valor é decorrente de ser uma atividade relativamente rápida, que ocupa pouco espaço e que não utiliza todos os CIFs.

Com a alocação dos custos às atividades, pôde-se então distribuir os custos das atividades ao produto como é apresentado na Tabela 7. Apurando posteriormente o custo de fabricação do pão francês através do ABC.

Tabela 7: Alocação do custo das atividades ao produto

ATIVIDADES	PÃO FRANCÊS
Juntar os ingredientes	R\$ 64,67
Misturar	R\$ 215,33
Amassar	R\$ 171,78
Modelar	R\$ 161,33
Descansar	R\$ 60,53
Assar	R\$ 978,53
CIF total	R\$ 1.652,17
Materiais	R\$ 1.963,00
Mão de obra direta	R\$ 1.500,00
Custo total	R\$ 5.115,17
Quantidade produzida (Kg)	1.170
Preço de venda	R\$ 6,80
Custo por Kg	R\$ 4,37
Margem de lucro (%)	56%

Fonte: Dados da pesquisa

Analisando os dados obtidos pôde-se perceber que a margem de lucro do pão é de 56%, mesmo este sendo um produto essencial e, portanto é ele quem chama os clientes, a

panificadora precisa manter-se em funcionamento. Segundo pesquisa da ABIP para ter sucesso uma padaria tem que obter, no mínimo, 50% do seu lucro proveniente dos produtos de fabricação própria. A média nacional é de 51%, portanto a Panificadora Alfa encontra-se acima da média nacional. Isto pode ser explicado por sua localização e também pela forma que administra a comercialização dos outros produtos. Se o pão fosse vendido por unidade e não por quilo, seu custo seria de aproximadamente R\$ 0,22, isto é, o custo do quilo (R\$ 4,37) dividido pelo número aproximado de pães que compõem 1 quilo (20).

Comparando o valor do quilo do pão, vendido na Panificadora Alfa com o de outras padarias da região verificou-se que a não há grandes distorções no valor de venda, mantendo assim uma igualdade de preços.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa buscou investigar se é possível implantar o Custeio Baseado em Atividades em uma panificadora. Sendo assim, esta questão foi respondida através de seu objetivo geral onde se esperava propor um sistema ABC para apurar os custos do pão. Para que isto se tornasse possível, foram realizadas entrevistas não estruturadas com os proprietários da empresa e observações do processo produtivo.

Para tanto, com base no objetivo geral, surgiram seis objetivos específicos que nortearam esta pesquisa, estes são: a) identificar o processo produtivo; b) definir as atividades; c) identificar os custos de produção; d) definir os direcionadores de custo; e) identificar o custo de cada atividade; e f) identificar o custo do quilo do pão.

Por meio da observação do processo produtivo da Panificadora Alfa, demonstrado no fluxograma elaborado, foram identificadas a realização de seis atividades principais: a) juntar os ingredientes; b) misturar; c) amassar; d) modelar; e) descansar; e, f) assar.

Com tudo, a partir da identificação das referidas atividades, do levantamento dos custos diretos e indiretos presentes durante a sua execução do processo produtivo e da relação causal entre ambos, foi possível identificar os direcionadores de primeiro estágio. Como mencionado anteriormente, no ABC os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. Assim, pôde-se chegar ao custo total incorrido na realização de cada atividade.

Após a identificação do custo total de cada atividade através dos direcionadores de primeiro estágio, tornou-se possível identificar os direcionadores de segundo estágio, onde no referencial teórico, mostrou-se que os produtos surgem como consequência das atividades consideradas necessárias para fabricá-los. A partir destes direcionadores pode-se concluir que são gastos R\$ 4,37 para se produzir 1 kg de pão. Obtendo, portanto, uma margem de lucro de 56%, este valor é aproximadamente 9% maior que a média nacional definida pela ABIP.

Em linhas gerais, percebeu-se que o método ABC é aplicável em uma padaria e sua aplicação gera benefícios aos gestores em relação ao conhecimento de seus produtos, também pode gerar certa mudança na cultura organizacional, que passa a racionar melhor os gastos e implantar melhores métodos de controle.

Foram encontradas algumas limitações na pesquisa, entre elas está o fato de a empresa não possuir um controle efetivo de seus gastos, visto que estes são anotados em um caderno.

A Panificadora Alfa também acredita que a contabilidade é uma mera obrigação fiscal, não conhecendo, portanto os benefícios que esta pode trazer para uma empresa. Por estes motivos, alguns dados não puderam ser obtidos, já que a empresa e seu contador não possuíam as informações requisitadas, limitando, portanto a pesquisa. Desta forma, este trabalho buscou apresentar à empresa, que mesmo esta sendo pequena e familiar, pode ter controles mais efetivos que irão melhorar seu gerenciamento.

Por fim, para a realização de futuros trabalhos, sugere-se que o ABC seja aplicado em outras panificadoras para que seja possível uma comparação entre seus custos. Sugere-se também, a aplicação deste método em outros produtos da panificadora, mostrando melhor como este método pode ser usado. Estes estudos poderão auxiliar na mudança dos trabalhos sobre o Custeio Baseado em Atividades que geralmente são aplicados em prestadoras de serviços, mais especificamente em hospitais.

REFERÊNCIAS

ABIP, Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria. **Perfil do Setor de Panificação no Brasil**. Disponível em:

<http://www.abip.org.br/perfil_internas.aspx?cod=35>. Acesso em: out. 2011.

BERTI, Anélio. **Contabilidade e análise de custos**. Curitiba: Jurua, 2006.

BEUREN, Ilse Maria (org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

CASTRO, Cláudio de Moura. **A prática da pesquisa**. São Paulo: McGraw-Hill, 1977.

COSTA JUNIOR, Atair Ferreira da; SOUZA, Antônio Artur de; COELHO, Renata Drumond Pinto. Aplicabilidade do Custeio Baseado em Atividades em Hospitais. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 16, n. 2, p.83-101, ago. 2005. Trimestral. Disponível em: <<http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/index>>. Acesso em: ago. 2011.

DALMÁCIO, Flávia Zóboli; REZENDE, Amaury José; AGUIAR, Anderson Braga de. Uma Aplicação do Time-Driven ABC Model no Setor de Serviço Hospitalar: a nova abordagem do ABC proposta por Kaplan e Anderson. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 18, n. 2, p.11-34, abr/jun. 2007. Trimestral. Disponível em: <<http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/index>>. Acesso em: ago. 2011.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas em pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

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

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed São Paulo: Atlas, 2003.

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

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos facil**. 7.ed. ampl. atual São Paulo: Saraiva, 2009.

RICHARDSON, Robert Jarry et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SALVADOR, Maryanne Cunha. **Análise dos processos de uma empresa prestadora de serviços na área de suporte técnico à luz da gestão baseada em atividade**. 2010. 65 f. Monografia - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

SOUZA, Antônio Artur de et al. Uma análise da implantação do custeio baseado em atividades em uma empresa de produção por encomenda. **Revista Contabilidade Gestão e Governança**, Brasília, v. 11, n. 1, p.134-152, 2008. Disponível em: <<http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/index>>. Acesso em: ago. 2011.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2000.

VIEIRA, Valter Afonso. **As tipologias, variações e características da pesquisa de marketing**. Revista FAE, Curitiba, v.5, n.1, p.61-70, jan/abr. 2002.