

Análise dos custos das atividades de uma escola de teatro

Christian Henrique da Silva (IENH) - christianhs45@gmail.com

Dusan Schreiber (Feevale) - dusan@feevale.br

Resumo:

Este artigo trata de um estudo de caso de uma escola de teatro localizada na cidade de Porto Alegre, no estado do Rio Grande do Sul. Tendo em vista sua necessidade manifesta em obter dados para gerenciamento de seus processos de trabalho, esta pesquisa teve como objetivo identificar e analisar quais são os custos das atividades desenvolvidas pela escola de teatro Alfa. Trata-se de uma pesquisa aplicada, qualitativa, exploratória e descritiva, que utilizou de levantamento documental e entrevistas semiestruturadas para a etapa de coleta de dados. A pesquisa pode ser considerada de natureza aplicada. Os resultados identificaram 36 atividades mais relevantes executadas usualmente, as quais utilizam 12 diferentes recursos, no processo de prestação de serviço da escola. Valendo-se dos benefícios decorrentes do método de custeio ABC, os recursos foram alocados às atividades da empresa, a fim de mensurar seus custos. Dessa forma foi possível colaborar para a gestão da empresa, avaliando as atividades e os custos decorrentes delas, facultando a identificação das mais relevantes e possibilitando um melhor gerenciamento nos processos internos para a prestação do serviço final. Constatou-se, ainda, a ocorrência da execução de uma mesma atividade por colaboradores com capacidades e remunerações distintas, encarecendo atividades de fácil execução. Além disso, foi identificada a sobrecarga de trabalho para alguns cargos, situação que poderia ser resolvida por uma melhor distribuição das atividades da empresa.

Palavras-chave: *Atividades. Custos. Custeio baseado em atividades. Escola de teatro.*

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

Análise dos custos das atividades de uma escola de teatro

Resumo

Este artigo trata de um estudo de caso de uma escola de teatro localizada na cidade de Porto Alegre, no estado do Rio Grande do Sul. Tendo em vista sua necessidade manifesta em obter dados para gerenciamento de seus processos de trabalho, esta pesquisa teve como objetivo identificar e analisar quais são os custos das atividades desenvolvidas pela escola de teatro Alfa. Trata-se de uma pesquisa aplicada, qualitativa, exploratória e descritiva, que utilizou de levantamento documental e entrevistas semiestruturadas para a etapa de coleta de dados. A pesquisa pode ser considerada de natureza aplicada. Os resultados identificaram 36 atividades mais relevantes executadas usualmente, as quais utilizam 12 diferentes recursos, no processo de prestação de serviço da escola. Valendo-se dos benefícios decorrentes do método de custeio ABC, os recursos foram alocados às atividades da empresa, a fim de mensurar seus custos. Dessa forma foi possível colaborar para a gestão da empresa, avaliando as atividades e os custos decorrentes delas, facultando a identificação das mais relevantes e possibilitando um melhor gerenciamento nos processos internos para a prestação do serviço final. Constatou-se, ainda, a ocorrência da execução de uma mesma atividade por colaboradores com capacidades e remunerações distintas, encarecendo atividades de fácil execução. Além disso, foi identificada a sobrecarga de trabalho para alguns cargos, situação que poderia ser resolvida por uma melhor distribuição das atividades da empresa.

Palavras-chave: Atividades. Custos. Custeio baseado em atividades. Escola de teatro.

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

1 Introdução

Em um período no qual o mercado estava em expansão, não havia tanta competitividade e os produtos eram fabricados em larga escala e com as mesmas características, o processo produtivo não era tão complexo como nos dias atuais (SZEZEBICKI; PILATTI; KOVALESKI, 2004). A necessidade de mensuração e de gestão de custos de produção adquiriu maior importância para as organizações conforme a competição por mercado se tornou global e a dinâmica dos negócios no mercado competitivo passou a exigir, recorrentemente, adaptações e mudanças rápidas nas organizações (BORNIA, 2010; JOHNSON; KAPLAN, 1987).

As mudanças passaram a ser tratadas, cada vez mais, como parte permanente do processo de renovação das empresas, constantemente em busca de melhorias e vantagens competitivas (GOUILLART, 1996; PORTER, 2004). No sentido de evitar ao máximo a tomada de decisões estratégicas utilizando somente a intuição, tornou-se imprescindível que as informações necessárias estivessem disponíveis, para o embasamento suficiente da decisão a ser tomada, aumentando a perspectiva da empresa escolher alternativas amparadas em um conjunto de análises convergentes aos objetivos organizacionais (BARNEY; HESTERLY, 2017).

Historicamente, as empresas estiveram preocupadas com o custo dos produtos. No entanto, a empresa moderna e atual se diferencia daquelas de outros períodos históricos, em razão da maior preocupação pela melhoria contínua, redução dos desperdícios e melhor aproveitamento dos recursos disponíveis (BORNIA, 2010). Conforme os processos organizacionais se tornaram mais complexos, devido a novas tecnologias, variedade de produtos e mudança de demandas, a importância da gestão de custos e os meios para seu

aperfeiçoamento se tornaram ainda mais destacados nas empresas (JOHNSON; KAPLAN, 1987; BRIMSON, 1996). Segundo Cruz (2010), no momento em que fora percebida a importância do controle dos custos para a obtenção de melhores resultados, os estudos dessa temática receberam tratamento especial – indo ao encontro das vertentes teóricas que já mencionavam a importância do melhor aproveitamento de recursos como meio para obtenção de vantagem competitiva.

À medida que a gestão precisou de aperfeiçoamentos, igualmente os métodos para gestão de custos precisaram ser refinados e readequados. Nesse sentido, o sistema baseado em atividades (ABC) surgiu para corrigir a visão limitada, no âmbito gerencial, de tratamento dos custos e das despesas indiretas de fabricação, nos sistemas tradicionais (NAKAGAWA, 2001; ANDERSON; KAPLAN, 2007). Seu foco gerencial se destaca, essencialmente, em sua capacidade singular de compreender a organização por meio de seus processos e atividades (DI DOMENICO, 1994; NAKAGAWA, 2001).

Diante desse contexto, o presente artigo foi produzido com o intuito de analisar os custos dos serviços oferecidos pela escola de teatro Alfa. A organização surgiu há pouco mais de três anos e vem sofrendo com a falta de informações financeiras e gerenciais básicas, o que a impossibilita de tomar decisões e de implantar mudanças com maior segurança. A falta de indicadores financeiros é fator determinante para que alguns projetos sejam tratados com cautela excessiva e até mesmo postergados.

A presente pesquisa foi desenvolvida a fim de identificar os custos relacionados às atividades da escola de teatro Alfa, utilizando, para isso, em parte, técnicas do sistema de custeio ABC, por meio de direcionadores de recursos. O estudo identificou as principais atividades frequentemente executadas na escola, levantou os custos incorridos durante o ano de 2017 na empresa e os alocou às atividades previamente identificadas. No texto, os custos mais significativos foram abordados e analisados reflexivamente.

Preliminarmente será apresentada a revisão teórica concernente à gestão de custos e ao sistema ABC, notadamente no tocante à sua utilização em empresas prestadoras de serviço. Na sequência do estudo, serão identificadas as atividades e os custos, com o intuito de alocá-los. Finalizar-se-á o artigo com a análise dessas atividades e seu impacto no processo de prestação de serviço da escola, além de sugestão para futuras pesquisas.

Este artigo está organizado em cinco seções – quatro além desta. Na próxima seção é apresentado o que há de mais significativo na literatura que se relaciona com o estudo. Na seção de métodos são apresentados os mecanismos científicos que possibilitam a aplicação da pesquisa para a obtenção dos resultados. A quarta seção apresenta a análise dos resultados da pesquisa, visando o alcance dos dados para discussão. O artigo será concluído com considerações relacionadas ao caso apresentado e sugestão para possíveis novas pesquisas.

2 Referencial Teórico

Neste capítulo são abordados os principais aspectos relacionados à gestão de custos que podem ser utilizados, considerando a necessidade de identificar e analisar as atividades de uma escola de teatro. Preliminarmente será abordada a gestão de custos como ferramenta fundamental para cálculo, acompanhamento e gerenciamento de custos em uma empresa. A seguir, será abordado o custeio ABC como método para gestão de custos de atividades, notadamente no que diz respeito à sua utilização em empresas prestadoras de serviço.

2.1 Gestão de custos nas organizações

Com um ritmo cada vez mais acelerado de mudanças nas organizações, a gestão de custos adquiriu papel destacado (BORNIA, 2010). Para Horngren, Datar e Foster (2012), há três ideias centrais que podem ser empregadas para a aplicação da gestão de custos. Essas

aplicações envolvem o cálculo do custo de bens, serviços e objetos de custos existentes; obtenção de dados relevantes que possibilitem o planejamento, a gestão e a análise da execução; a identificação de informações e conexões significativas que possam embasar tomadas de decisão.

No que se refere ao cálculo de bens e objetos de custos, é indispensável que sua mensuração dentro de uma empresa seja avaliada e recalculada periodicamente (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2012). Com base em cálculos e dados referentes a custos, obtêm-se as informações relevantes para o controle dos processos organizacionais (SANTOS; LEAL; MIRANDA, 2012). Entretanto, sua importância não é limitada apenas a partes específicas e fragmentadas da empresa. A sua finalidade encontra importância de maneira muito mais abrangente, tendo em vista que os resultados são direcionados pela estratégia, sendo essa última a principal beneficiada pelas informações obtidas (SANTOS; LEAL; MIRANDA, 2012).

Segundo Hansen e Mowen (2001), a gestão de custos cumpre seu papel quando usada de modo estratégico. É usada para identificar e utilizar dados para a formulação de estratégias específicas que possibilitem alavancagem de resultados sólidos e sustentáveis, tornando-se vantagens competitivas. Uma gestão de custos alcança seu propósito no momento em que maximiza lucros. Diante disso, a gestão de custos adquiriu importância destacada também no que se relaciona ao auxílio e embasamento para tomada de decisões e maior controle de suas consequências em nível sistêmico (BRUNI; FAMÁ, 2012).

No tocante ao papel da gestão de custos, as informações provenientes de sua utilização merecem destaque em razão da possibilidade de justificar medidas de redução, controle e planejamento de custos e produtos, seja em períodos de curto, médio ou longo prazo (MARTINS, 2010). Com base nas informações coletadas, reunidas, analisadas e explicadas, as informações necessárias são transformadas em ferramentas para o auxílio estratégico na tomada de decisão, conforme o nível hierárquico (LEONE, 2011).

2.2 Custeio Baseado em Atividades

O método de custeio baseado em atividades foi desenvolvido há muito tempo, visando corrigir a visão limitada que se tinha em relação à necessidade gerencial de mensuração dos custos de um produto. Sua contribuição ficou evidenciada conforme ocorreram avanços tecnológicos e consequentes mudanças na demanda, oferta e competitividade de bens e serviços (NAKAGAWA, 2001).

Como consequência dos avanços tecnológicos, da globalização e do aumento da competitividade, a estrutura das organizações precisou ser readequada. Com a mudança das necessidades e dos critérios para a compra dos produtos e serviços, as organizações precisaram mudar suas estruturas de custos, tendo em vista a presença cada vez mais constante de custos indiretos, nos processos de produção (ABRANTES; MARIOTO, 2008; ANDERSON; KAPLAN, 2007; OSTRENGA, et al., 1992).

A implantação de mudanças e o consequente aumento dos custos indiretos dificultaram sua distribuição, pois os sistemas tradicionais de custeio acabam por distorcer a distribuição e rateio desses custos. É justamente nesse cenário e sob essa justificativa que o sistema ABC foi concebido (NAKAGAWA, 2001).

O que torna o *Activity-Based Costing* um sistema de custeio diferenciado dos demais é a possibilidade de aperfeiçoamento na distribuição de despesas e custos indiretos de fabricação. O sistema ABC torna essa distribuição mais acertada, pois entende que os diversos recursos existentes na organização são utilizados em razão das atividades desenvolvidas. Portanto, é nas atividades que esses custos e despesas devem ser alocados (BOMFIM; PASSARELLI, 2011).

Merchede e Moreira (2011) explicam que, pela lógica do método ABC, os produtos consomem atividades e são essas atividades, de fato, as geradoras de custos. Por meio de uma

quantificação do nível de atividades consumidas, em média, na produção, de cada produto, a alocação dos custos se torna mais acertada. Dessa forma, o método ABC proporciona informações mais precisas no que diz respeito a custos. Por consequência, é possível avaliar e tomar decisões, com maior embasamento e segurança.

Em empresas com grande diversidade de produtos, ou com grande volume de custos indiretos, o sistema ABC torna-se essencial, em razão da sua capacidade em evidenciar de que forma recursos, atividades e produtos se relacionam. Na lógica do sistema ABC os produtos e serviços são fabricados por meio de uma série de atividades, tornando mais precisa sua alocação para essas, que são as geradoras de custo (DI DOMENICO, 1994; NAKAGAWA, 2001).

No caso do sistema ABC, sua grande contribuição se evidencia na capacidade de fornecer informações relevantes relacionadas a custos indiretos (DIEHL, 2002; HONG, 1995). Para determinar os custos de um produto ou serviço, o custeio ABC consiste no cálculo do custo de cada atividade. Para isso, preliminarmente, os custos indiretos para fabricação de um produto são reunidos em grupos de custos de atividades (WARREN; REEVE; FESS 2008).

O sistema de custeio ABC é considerado um método capaz de fornecer informações mais exatas, possibilitando uma melhoria em seu gerenciamento e, conseqüentemente, um desempenho superior (BOISVERT, 1999). Para as empresas que enfrentam os inúmeros desafios trazidos pela globalização, diversificação de produtos e necessidade de novas práticas gerenciais, o sistema ABC pode ser o modelo de custeio adequado para apoio de decisões gerenciais (NAKAGAWA, 2001).

Sobre as distorções causadas por metodologias inadequadas para alocação de custos, Cokins (2014) exemplifica o caso de uma planta de semicondutores que em certo momento tentou mensurar e gerir seus custos. A empresa considerou as divisões clássicas e calculou os custos com mão-de-obra direta e com materiais. Todos os custos restantes, cerca de 1600% em relação aos demais custos, foram considerados custos indiretos e alocados dessa forma. Como resultado, os custos indiretos não foram bem distribuídos entre os produtos e ocorreram distorções de mais de 500%, na comparação com o modelo ABC, comprometendo a rentabilidade da maioria dos produtos da empresa.

Segundo Wernke (2005), o sistema de custos baseado em atividades beneficia a organização ao identificar atividades e mensurar os custos relacionados a estas. Em razão disso, eventuais gastos inadequados, com atividades que não agregam valor ao produto ou serviço, devem ser reavaliados quanto ao dispêndio de recursos. Dessa forma, o sistema ABC se torna importante instrumento na reavaliação dos processos de produção.

Para Cogan (1999), o sistema baseado em atividades tem sua importância destacada nos casos em que for aplicado em organizações que utilizarem em sua estrutura de processos uma grande quantidade de recursos indiretos ou tenha grande diversificação em seu portfólio de produtos, conforme as novas exigências da competitividade global.

O desejo das empresas prestadoras de serviço de possuírem dados gerenciais acurados no tocante a custos é antigo. Nesse sentido, o sistema baseado em atividades há algum tempo tem sido visto como uma alternativa interessante para o gerenciamento eficaz nessas organizações. Da mesma forma que o sistema ABC pode ser importante para a determinação do custo de um produto, para as prestadoras de serviço, o sistema possibilita o acompanhamento e associação dos recursos utilizados em relação ao retorno obtido pelos serviços prestados (MAUAD; PAMPLONA, 2002).

Para Cooper e Kaplan (1998), a origem do sistema baseado em atividades se encontra na utilização em fábricas. Entretanto, o modelo de custeio tem sido bastante utilizado para empresas de serviço, em razão de sua análise focada em suas atividades e sua série de serviços, o que possibilita os mesmos benefícios verificados para outras empresas.

O sistema ABC nas empresas de prestação de serviço possibilita uma análise mais apurada no que diz respeito à identificação da real necessidade das atividades em cada serviço

prestado pela organização. Como os serviços, geralmente, são mais variáveis em sua produção que os produtos, há casos em que o ABC pode verificar de que forma o mesmo recurso é utilizado de maneira distinta em serviços considerados bastante parecidos (COSTA; FAZAN, 2001).

3 Metodologia

O presente artigo foi desenvolvido por meio de uma pesquisa exploratória, considerando seus objetivos, haja vista que há poucos estudos sobre as atividades e sobre os custos de empresas prestadoras de serviço, em especial de escolas de teatro. Por meio da pesquisa exploratória, foi possível realizar uma aproximação do objeto escolhido para a pesquisa (estudo de caso único) e identificar os custos inerentes às estruturas organizacionais da escola (PRODANOV; FREITAS, 2013). A pesquisa também é descritiva, considerando que foram identificadas e registradas as principais atividades desenvolvidas no processo de prestação de serviço da empresa (ANDRADE, 2004; VERGARA, 2000).

Do ponto de vista da abordagem, a pesquisa se classifica como qualitativa. Nesse caso, o pesquisador teve acesso direto com a estrutura e o ambiente organizacional da escola de teatro. Buscou-se, com essa pesquisa, evidenciar os dados organizacionais, como parte de um ambiente dinâmico e complexo (GIL, 2008). Chizzotti (2006) torna clara e compreensível a importância da pesquisa qualitativa, quando compara pesquisas com estruturas absolutamente axiomáticas – pesquisas quantitativas vistas em sistemas mecânicos, físicos e matemáticos – com pesquisas realizadas geralmente no campo de conhecimento das ciências humanas e sociais. Essas últimas possuem uma preocupação muito maior em compreender os fenômenos, as relações humanas e o significado que cada um dá às suas ações. Dessa forma, torna-se imprescindível mensurar qualitativamente os significados e os motivos de interação entre relações e processos.

A estratégia de pesquisa utilizada foi estudo de caso único. Utilizou-se tal estratégia, pois, conforme Yin (2001), trata-se de um procedimento diferenciado no que tange a sua capacidade de tratar sobre uma grande diversidade de vinculações, evidências, dados, documentos e observações. A pesquisa objetivou a coleta de grande quantidade de dados sobre os custos da empresa Alfa, de modo que fosse possível compreendê-los individualmente e também na forma como se relacionam.

Para a coleta dos dados, foram realizadas entrevistas semiestruturadas, levantamento documental e observação não-participante. Considerando que o objetivo era extrair novas informações, utilizou-se a pesquisa documental. Nesse caso, os documentos analisados ainda não haviam recebido tratamento científico ou analítico. São fontes primárias de dados que puderam ser analisadas pelo pesquisador conforme os objetivos (GIL, 2008). No caso deste estudo, a pesquisa documental se caracterizou principalmente por recibos de pagamento e anotações feitas pela diretora financeira, os quais não receberam nenhum tipo de tratamento analítico.

Outra técnica utilizada para a obtenção de dados foi a entrevista semiestruturada. Segundo Triviños (1987), essa técnica se apoia em alguns conhecimentos e teorias relacionadas ao tema da pesquisa. Na medida em que os questionamentos são realizados e as informações obtidas, novas hipóteses podem surgir, de modo que a condução da entrevista seja mais flexível. A entrevista semiestruturada permitiu ainda uma fluência maior das ideias do entrevistado.

Partindo desse conceito, a pesquisa semiestruturada possibilitou a obtenção de informações espontâneas, baseadas na experiência dos sujeitos entrevistados, com a garantia de que a entrevista tivesse alguns contornos mínimos a serem observados pelo pesquisador. A entrevista se iniciou a partir da identificação das atividades da empresa e, na medida que o informante respondeu aos questionamentos, houve maior liberdade para dar seguimento à entrevista em função da maior flexibilidade que a entrevista semiestruturada permite.

A pesquisa se enquadra ainda como observação não participante. Segundo Lakatos e

Marconi (2017), por meio desse tipo de observação, o pesquisador se familiariza ao grupo de estudo com o intuito de registrar fatos e observações. No entanto, o pesquisador não ingressa ao grupo social analisado, tampouco participa efetivamente dos acontecimentos. Vale destacar que para a análise foi considerado o período de 12 meses, de janeiro até dezembro de 2017, para que fossem compreendidos todos os meses do ano, visando suprimir a distorção de valores em razão de sazonalidade.

4 Análise dos Resultados

A escola de Teatro Alfa está estabelecida na cidade de Porto Alegre, Rio Grande do Sul. Constituída no ano de 2015, busca, através do teatro, explorar, reflexivamente, temas importantes para a sociedade. Os recursos financeiros, obtidos para o oferecimento dos cursos e oficinas, são obtidos das mensalidades pagas pelos alunos. A direção da empresa é composta por dois sócios, os quais também são diretores na empresa, e mais 3 colaboradores, dos quais dois são assistentes administrativos e um ocupa cargo de secretário. Dos diretores, um é diretor administrativo/financeiro e outro é diretor artístico. A escola está estruturada de modo que há 4 núcleos: setor administrativo, setor comercial, setor de apoio e setor de ensino artístico.

Na primeira etapa da pesquisa foram identificadas as atividades rotineiras da escola de teatro, para facultar a mensuração e alocação dos recursos. Para tanto, foi elaborada uma relação de atividades para agrupamento. Segundo Nakagawa (2001), para a utilização do sistema ABC e identificação das atividades, deve-se agrupá-las em centro de custos ou núcleos de atividades de setores em comum. Na escola de teatro Alfa, cada núcleo de trabalho possui uma série de atividades, realizadas por colaboradores diferentes. Portanto não é correto afirmar que um determinado colaborador desempenha exclusivamente funções associadas a um único núcleo.

Inicialmente foram identificadas 11 atividades realizadas no núcleo de apoio: (1) Organizar e limpar a escola – AP1; (2) Fazer contratos de novos alunos – AP2; (3) Atualizar cadastro geral de alunos – AP3; (4) Acompanhar aniversariantes nas redes sociais – AP4; (5) Organizar a escola e identificar setores e espaços – AP5; (6) Atender ao telefone – AP6; (7) Orçar produtos de higiene, limpeza, escritório, etc – AP7; (8) Comprar materiais de higiene, limpeza, escritório – AP8; (9) Digitalizar documentos – AP9; (10) Fazer termos de permuta – AP10; (11) Organizar estoque – AP11.

As 12 atividades mais comumente executadas no núcleo administrativo consistem em: (1) Receber valores de mensalidades – AD1; (2) Cadastrar e controlar planilhas financeiras – AD2; (3) Fazer serviço de banco – AD3; (4) Fechar caixa diário – AD4; (5) Gerar, emitir e controlar notas fiscais - AD5; (6) Identificar e organizar pagamentos via cartão de débito, crédito e depósitos – AD6; (7) Enviar Notas Fiscais para os alunos por e-mail ou facebook – AD7; (8) Fazer certificados de formandos – AD8; (9) Receber valores de roupas – AD9; (10) Planejar produção de peças teatrais – AD10; (11) Cobrar alunos inadimplentes – AD11; (12) Fazer manutenção de equipamentos – AD12.

Já as 7 atividades mais relevantes e realizadas com maior frequência no núcleo comercial são: (1) Criar materiais para divulgação – CO1; (2) Divulgar materiais publicitários – CO2; (3) Responder mensagens em mídias e canais – CO3; (4) Atender novos alunos ou pessoas agendadas para visitas – CO4; (5) Organizar planilhas de matrículas – CO5; (6) Transferir valores da máquina cartão – CO6; (7) Controlar pedidos de roupas – CO7.

No núcleo de ensino artístico foram identificadas 6 atividades de maior relevância, conforme segue: (1) Montar e formatar projetos e peças teatrais – EN1; (2) Planejar aulas – EN2; (3) Ministras aulas de teatro e oficina – EN3; (4) Planejar espetáculos – EN4; (5) Organizar parte técnica da produção de peças – EN5; (6) Pesquisar e postar materiais para os alunos – EN6.

No total, foram verificadas 36 atividades executadas regularmente na empresa. As

atividades foram classificadas por um número-identificador da atividade, para facilitar sua utilização em quadros futuros. Na sequência foram identificados os recursos para fins de alocação. De acordo com Cogan (1999), o sistema baseado em atividades distribui as despesas e custos indiretos nas atividades que consomem recursos, pois são todos considerados custos das atividades em si para sua realização. O Quadro 1 apresenta os recursos utilizados no processo de prestação de serviços da empresa Alfa.

Quadro 1 – Recursos, classificações e direcionadores

Recurso	Facilidade de alocação	Direcionador
Remuneração	Direta e indireta	Hora trabalhada (1)
Alimentação	Indireta	Hora trabalhada (1)
Conservação e manutenção	Indireta	Hora trabalhada (1)
Material de expediente	Indireta	Hora / atividade (2)
Bens permanentes	Indireta	Hora trabalhada (1)
Energia elétrica	Indireta	Hora trabalhada (1)
Marketing digital	Indireta	Hora trabalhada (1)
Telefonia e internet	Indireta	Hora / atividade (2)
Serviços terceiros	Indireta	Hora trabalhada (1)
Transporte e frete	Indireta	Hora trabalhada (1)
Demais gastos	Indireta	Hora trabalhada (1)
Aluguel e instalações	Indireta	Hora trabalhada (1)

Fonte: elaborado pelos autores (2019).

No Quadro 1 os recursos foram classificados conforme sua facilidade de alocação. Além disso, conforme a utilização dos recursos no processo de prestação de serviço da escola de teatro Alfa, foram definidos os direcionadores. Considerando que a empresa analisada é uma escola de teatro, o único recurso que pode ser alocado diretamente ao serviço prestado é a efetiva aula ministrada pelo professor (diretor artístico). Conforme Cogan (1999), o sistema ABC é fundamental para avaliar custos nas organizações que utilizam muitos recursos indiretos em seu processo de produção. Em razão disso, considera-se que o sistema é apropriado para utilização neste estudo. Foram definidos os direcionadores de custos em comum, para facultar os cálculos e alocar os recursos nas atividades, conforme recomenda Nakagawa (2001).

Conforme já foi destacado, a empresa é de pequeno porte, familiar, na qual os dois assistentes administrativos e a secretária ainda não possuem vínculo formalizado por contrato de trabalho. As remunerações constantes no Quadro 2 já são os valores brutos gastos com remuneração.

Quadro 2 – Valores gastos com remuneração, incluindo encargos sociais (SIMPLES)

Cargo	Remuneração
Diretor administrativo	R\$ 3.300,00
Diretor artístico	R\$ 3.300,00
Assistente administrativo 1	R\$ 1.200,00
Assistente administrativo 2	R\$ 1.200,00
Secretária	R\$ 1.200,00
Total	R\$ 10.200,00

Fonte: elaborado pelos autores (2019).

Além de gastos com remuneração, por meio de levantamento documental foi possível verificar a ocorrência de custos sem variação ao longo do tempo, não sendo necessário realizar qualquer tipo de média. O Quadro 3 demonstra os valores despendidos com os recursos que se

comportaram dessa maneira.

Quadro 3 – Custos indiretos sem variação

Custos indiretos sem variação – Aluguel e instalações	
Discriminação	Valor
Aluguel	7.500,00
Condomínio	540,00
Água	150,00
IPTU	350,22
TOTAL	8.540,22

Fonte: elaborado pelos autores (2019).

É importante ressaltar que a variação dos custos não ocorreu diretamente em função de eventuais diferenças de serviços prestados. Entretanto, para evitar distorções sazonais, no Quadro 4 constam os custos referentes a alimentação, conservação e manutenção, material de expediente, bens permanentes, energia elétrica, marketing digital, telefonia e internet, serviço de terceiros, transporte e frete e demais gastos.

Quadro 4 – Média dos custos indiretos com variação ao longo do ano de 2017

Média dos custos indiretos com variação		
Discriminação	Valor	Percentual
Alimentação	75,68	2,69
Conservação e manutenção	381,77	13,56
Material expediente	213,25	7,58
Bens permanentes	313,03	11,12
Energia elétrica	391,65	13,91
Marketing digital	59,00	2,10
Telefonia e internet	241,74	8,59
Serviços terceiros	859,44	30,53
Transporte e frete	137,57	4,89
Demais gastos	141,65	5,03
TOTAL	2.814,78	100%

Fonte: elaborado pelos autores (2019).

Por meio do Quadro 4 é possível verificar que o custo total médio com os custos indiretos com variação ao longo do ano de 2017 foi de R\$ 2.814,78. Além disso, verifica-se que o custo com serviço de terceiros representa 30,53% do total desses custos indiretos, 13,56% são custos com conservação e manutenção, 11,12% são bens permanentes e 13,91% é referente a energia elétrica. O gastos com serviço de terceiros é certamente o mais representativo e com potencial para impactar os resultados da empresa.

O Quadro 5 mostra a variação dos custos demonstrados anteriormente, ao longo dos meses do período analisado. Embora os alunos paguem mensalidades à escola pela prestação de serviço, os custos ao longo do ano variaram.

Quadro 5 – Custos indiretos com variação em 2017 – por mês

Custos indiretos com variação (por mês)					
Mês	%	Valor	Mês	%	Valor
Janeiro	10,38%	3.507,72	Julho	5,40%	1.824,58
Fevereiro	8,22%	2.777,60	Agosto	5,19%	1.752,23
Março	8,73%	2.947,91	Setembro	7,42%	2.507,63

Abril	7,50%	2.532,08	Outubro	5,12%	1.729,01
Mai	5,70%	1.923,80	Novembro	12,07%	4.078,58
Junho	6,10%	2.059,24	Dezembro	18,17%	6.136,75

Fonte: elaborado pelos autores (2019).

Considera-se que a verificação dos custos durante o período de 12 meses foi importante, em razão da sazonalidade ocasionada pelos períodos de formatura de alguns alunos. Os custos indiretos com variação no mês de dezembro de 2017 representaram 18,17% do total desses custos no ano inteiro. Portanto sua oscilação em relação ao mês anterior foi de aproximadamente + 50,54%. Se o mês de dezembro for comparado à média dos meses do ano, esse percentual sobre para + 118,13%.

Tendo sido identificados os recursos e seus valores, bem como as atividades, a etapa seguinte analisou e quantificou os custos correspondentes. Foi realizada uma previsão de 140 horas disponíveis a serem trabalhadas. A definição de 140 horas trabalhadas ocorreu em função do repouso remunerado previsto pela Consolidação da Leis do Trabalho (CLT). Além disso, foi descontada a porcentagem de 20% de horas não produtivas, que podem ocorrer por diversos fatores, como: manutenção, falta de energia, intervalos para lanche, descanso, entre outros. A única exceção que ultrapassou as 140h foi a carga horária verificada para o diretor artístico. Considerando as anotações de tempo, a previsão de suas horas trabalhadas subiu para 196h, número de horas calculadas como efetivamente trabalhadas em um mês.

No Quadro 6 estão apresentados os custos dos cinco colaboradores, o valor/hora de cada um, os custos de cada atividade por funcionário, além da totalização do custo da atividade e da quantidade de horas despendidas com cada atividade.

Quadro 6 – Custos com remuneração alocados nas atividades – Núcleo de apoio

Cargo	Diretor Adm.	Diretor Art.	Assistente Adm.1	Assistente Adm. 2	Secretária	TOTAL		
Remuneração	3.300	3.300	1.200	1.200	1.200	R\$ 10.200,00	Horas totais	
Valor/Hora	23,57	16,84	8,57	8,57	8,57			
Custo por atividade	AP1		111,43	120,00	111,43	R\$ 342,86	40	
	AP6		68,57	68,57	102,86	R\$ 240,00	28	
	AP2		17,14	17,14	85,71	R\$ 120,00	14	
	AP5				102,86	R\$ 102,86	12	
	AP9	23,57			8,57	42,86	R\$ 75,00	7
	AP3					25,71	R\$ 25,71	3
	AP10				17,14	8,57	R\$ 25,71	3
	AP4					25,71	R\$ 25,71	3
	AP7	23,57				8,57	R\$ 32,14	2
	AP8					8,57	R\$ 8,57	1
	AP11					8,57	R\$ 8,57	1

Fonte: elaborado pelos autores (2019).

No Quadro 7, os mesmos custos de remuneração do Quadro 2 foram distribuídos proporcionalmente conforme as horas despendidas com as atividades do núcleo de administrativo.

Quadro 7 – Custos com remuneração alocados nas atividades – Núcleo administrativo

Cargo	Diretor Adm.	Diretor Art.	Assistente Adm. 1	Assistente Adm. 2	Secretária	Total	
Remuneração	3.300	3.300	1.200	1.200	1.200	R\$ 10.200	Horas totais
Valor/ Hora	23,57	16,84	8,57	8,57	8,57		

Custo por atividade	AD2	1131,43			128,57		1.260,00	63
	AD6	565,71			68,57		634,28	32
	AD4	47,14			128,57		175,71	17
	AD1	23,57		17,14	85,71	34,29	160,71	17
	AD3	47,14		51,43	34,29		132,86	12
	AD5	47,14			34,29		81,43	6
	AD8	0,00			34,29	17,14	51,43	6
	AD11	141,43					141,43	6
	AD10	117,86					117,86	5
	AD12			42,86			42,86	5
	AD7				25,71		25,71	3
AD9				17,14		17,14	2	

Fonte: elaborado pelos autores (2019).

O Quadro 8 aloca proporcionalmente os custos de remuneração do Quadro 2 às atividades do núcleo comercial, descritas no quadro 3, conforme as horas despendidas em cada uma das atividades.

Quadro 8 – Custos com remuneração alocados nas atividades – Núcleo comercial

Cargo	Diretor Adm.	Diretor Art.	Assistente Adm. 1	Assistente Adm. 2	Secretária	TOTAL		
Remuneração	3.300	3.300	1.200	1.200	1.200	R\$ 10.200,00	Horas totais	
Valor/ Hora	23,57	16,84	8,57	8,57	8,57			
Custo por atividade e	CO3		205,71	17,14	34,29	257,14	30	
	CO5		102,86		68,57	171,43	20	
	CO4		85,71	17,14	34,29	137,14	16	
	CO1		102,86			102,86	12	
	CO2		85,71			85,71	10	
	CO6	47,14		34,29			81,43	6
	CO7			17,14		34,29	51,43	6

Fonte: elaborado pelos autores (2019).

No caso do Quadro 9, os custos de remuneração constantes no Quadro 2 foram alocados proporcionalmente de acordo com as horas despendidas nas atividades do núcleo de ensino artístico.

Quadro 9 – Custos com remuneração alocados nas atividades – Núcleo de ensino artístico

Cargo	Diretor Adm.	Diretor Art.	Assistente Adm. 1	Assistente Adm. 2	Secretária	TOTAL	
Remuneração	3.300	3.300	1.200	1.200	1.200	R\$ 10.200,00	Horas totais
Valor/ Hora	23,57	16,84	8,57	8,57	8,57		
Custo por atividade	EN3	70,71	2.390,82			2.461,53	145
	EN6		336,73			336,73	20
	EN4	70,71	202,04			272,75	15
	EN1	141,43	134,69			276,12	14
	EN2	47,14	134,69			181,83	10
	EN5		101,02			101,02	6

Fonte: elaborado pelos autores (2019).

Nos quadros acima, percebe-se que embora alguns colaboradores possam desenvolver suas atividades preferencialmente em um núcleo, normalmente não se limitam a desenvolver atividades somente nele. É possível verificar que é habitual a realização de atividades em

comum e em diferentes núcleos, pelos colaboradores. A única exceção percebida foi a do diretor artístico, o qual realiza o total de suas horas somente no núcleo de ensino artístico.

Conforme elucidado por Cooper e Kaplan (1998), ainda sobre a utilização de recursos em núcleos diferentes, nos quadros correspondentes fica claro que a realização da mesma atividade por colaboradores diferentes pode significar valores diferentes, em razão do direcionador escolhido, que varia conforme a remuneração bruta e as horas disponíveis previstas. Por exemplo, a atividade classificada como AD5 representa as horas mensais utilizadas para gerar, emitir e controlar notas fiscais. Conforme Quadro 7, a diretora administrativa utiliza em média 2 horas mensais para essa atividade, gerando um custo de R\$ 47,14. Por outro lado, o assistente administrativo 2 utiliza em média 4 horas mensais para essa mesma atividade, o dobro da diretora. Mesmo assim, essas 4 horas geram um custo de apenas R\$ 34,29. Novamente, é evidente que o direcionador escolhido tem papel significativo para esse resultado. Para casos como o descrito, é necessário verificar o valor agregado da atividade, a complexidade e a real necessidade da atividade ser realizada por um colaborador ou por outro.

O próximo passo da pesquisa consiste no efetivo cálculo dos custos das atividades, considerando cada recurso e direcionador estabelecidos. O tempo despendido para cada atividade foi anotado e o valor total do recurso foi distribuído, conforme a utilização – ou não - do recurso nas atividades. No Quadro 10 foram calculados todos os recursos, com exceção do recurso (R1) Remuneração, o qual já foi calculado nos quadros anteriores.

Quadro 10 – Custos totais de todas atividades

	R1	R2	R3	R4	R5	R6	R7	R8	R9	R10	R11	R12	Custo total da atividade
AP1	342,86	5,06	25,54		20,94	26,20	3,95		57,49	9,20	9,47	571,25	1.071,96
AP2	120,00	1,77	8,94	22,28	7,33	9,17	1,38		20,12	3,22	3,32	199,94	397,46
AP3	25,71	0,38	1,92	4,77	1,57	1,96	0,30		4,31	0,69	0,71	42,84	85,17
AP4	25,71	0,38	1,92		1,57	1,96	0,30	3,76	4,31	0,69	0,71	42,84	84,15
AP5	102,86	1,52	7,66	19,10	6,28	7,86	1,18		17,25	2,76	2,84	171,38	340,69
AP6	240,00	3,54	17,88	44,56	14,66	18,34	2,76	35,07	40,24	6,44	6,63	399,88	830,00
AP7	32,14	0,25	1,28	3,18	1,05	1,31	0,20	2,51	2,87	0,46	0,47	28,56	74,28
AP8	8,57	0,13	0,64		0,52	0,65	0,10	1,25	1,44	0,23	0,24	14,28	28,05
AP9	75,00	0,89	4,47		3,66	4,58	0,69	8,77	10,06	1,61	1,66	99,97	211,36
AP10	25,71	0,38	1,92		1,57	1,96	0,30		4,31	0,69	0,71	42,84	80,39
AP11	8,57	0,13	0,64		0,52	0,65	0,10		1,44	0,23	0,24	14,28	26,80
AD1	160,71	2,15	10,85		8,90	11,13	1,68		24,43	3,91	4,03	242,78	470,58
AD2	1.260,00	7,97	40,22		32,98	41,26	6,22		90,54	14,49	14,92	899,72	2.408,33
AD3	132,86	1,52	7,66		6,28	7,86	1,18	15,03	17,25	2,76	2,84	171,38	366,62
AD4	175,71	2,15	10,85	27,05	8,90	11,13	1,68		24,43	3,91	4,03	242,78	512,63
AD5	81,43	0,76	3,83		3,14	3,93	0,59	7,52	8,62	1,38	1,42	85,69	198,31
AD6	634,29	4,05	20,43		16,75	20,96	3,16	40,08	45,99	7,36	7,58	457,00	1.257,65
AD7	25,71	0,38	1,92		1,57	1,96	0,30	3,76	4,31	0,69	0,71	42,84	84,15
AD8	51,43	0,76	3,83	9,55	3,14	3,93	0,59		8,62	1,38	1,42	85,69	170,34
AD9	17,14	0,25	1,28		1,05	1,31	0,20		2,87	0,46	0,47	28,56	53,59
AD10	117,86	0,63	3,19	7,96	2,62	3,27	0,49	6,26	7,19	1,15	1,18	71,41	223,22
AD11	141,43	0,76	3,83		3,14	3,93	0,59	7,52	8,62	1,38	1,42	85,69	258,31
AD12	42,86	0,63	3,19		2,62	3,27	0,49		7,19	1,15	1,18	71,41	134,00
CO1	102,86	1,52	7,66		6,28	7,86	1,18	15,03	17,25	2,76	2,84	171,38	336,62
CO2	85,71	1,27	6,38		5,23	6,55	0,99	12,53	14,37	2,30	2,37	142,81	280,51

CO3	257,14	3,80	19,15		15,70	19,65	2,96	37,58	43,12	6,90	7,11	428,44	841,54
CO4	137,14	2,02	10,21	25,46	8,38	10,48	1,58		23,00	3,68	3,79	228,50	454,24
CO5	171,43	2,53	12,77		10,47	13,10	1,97		28,74	4,60	4,74	285,63	535,98
CO6	81,43	0,76	3,83		3,14	3,93	0,59	7,52	8,62	1,38	1,42	85,69	198,31
CO7	51,43	0,76	3,83	9,55	3,14	3,93	0,59		8,62	1,38	1,42	85,69	170,34
EN1	276,12	1,77	8,94		7,33	9,17	1,38		20,12	3,22	3,32	199,94	531,30
EN2	181,84	1,27	6,38	15,91	5,23	6,55	0,99	12,53	14,37	2,30	2,37	142,81	392,55
EN3	2.461,53	18,35	92,57		75,90	94,97	14,31		208,39	33,36	34,35	2.070,79	5.104,51
EN4	272,76	1,90	9,58	23,87	7,85	9,82	1,48		21,56	3,45	3,55	214,22	570,04
EN5	101,02	0,76	3,83		3,14	3,93	0,59		8,62	1,38	1,42	85,69	210,38
EN6	336,73	2,53	12,77		10,47	13,10	1,97	25,05	28,74	4,60	4,74	285,63	726,33
	8.365,70	75,68	381,77	213,25	313,03	391,65	59,00	241,74	859,44	137,57	141,65	8.540,22	19.720,70

Fonte: elaborado pelos autores (2019).

No quadro 10, foram somados todos os custos de todas as atividades. Ou seja, os 12 tipos de custos identificados na pesquisa e calculados, são discriminados e somados, conforme a alocação em cada uma das 36 atividades. Assim foi possível visualizar o custo total de cada uma das atividades e verificar em qual dos núcleos o custo se encontra. A estrutura permite a análise individual das atividades, bem como proporciona sua gestão e implantação de projetos visando a redução de custos dentro da escola. Conforme Boisvert (1999), o agrupamento das atividades permite uma melhor visualização de que forma o custo acontece na organização.

Com a apresentação dos custos totais e individuais foi facultado analisar quais atividades são relevantes para o processo de prestação de serviço da escola e avaliar o quanto cada atividade agrega valor e o quanto a atividade proporciona de retorno sobre o valor gasto. Segundo Silvestre (2002), a departamentalização e a identificação das atividades correspondentes a cada departamento permite uma visão holística para considerar a relevância de cada atividade.

Foi constatado, também, que apesar de ter sido feita uma previsão de 140 horas disponíveis para cada colaborador, somente o diretor artístico atingiu esse número de horas – tendo inclusive ultrapassado essa quantidade. É possível também que algumas atividades não tenham sido identificadas nesta pesquisa, por isso é importante reavaliar periodicamente, como prevê a literatura. O ideal seria que as 140 horas previstas fossem atingidas. Conforme Martins (2010), dependendo dos motivos, a ociosidade de colaboradores pode ser classificada como perda no período, não agregando valor ao serviço prestado.

5 Considerações finais

Na execução deste trabalho foi apresentada a análise dos custos das atividades da escola de teatro Alfa. Por meio da pesquisa foram obtidos dados empíricos estruturantes para viabilizar a análise segundo o método ABC. Com a aplicação de pesquisas semiestruturadas junto aos colaboradores da empresa, foram identificadas as 36 atividades mais comumente realizadas, as quais se distribuem nos 4 núcleos da empresa. As atividades foram identificadas e os tempos de execução de cada atividade foram anotados e tabelados.

Também foram levantados os custos incorridos durante o ano de 2017 na empresa. Para isso, foi realizado levantamento documental, sendo identificados os recursos utilizados, os quais foram divididos em custos e/ou despesas com remuneração, alimentação, conservação e manutenção, material de expediente, bens permanentes, energia elétrica, marketing digital, telefonia e internet, serviços de terceiros, demais gastos e aluguel e instalações. Por último, com base em direcionadores de custos definidos, foi realizada a alocação dos custos.

Constatou-se má distribuição das atividades e execução de atividades de menor complexidade por colaboradores com cargos mais elevados, as quais poderiam ser delegadas a outros colaboradores, com menor remuneração, sem prejuízo à atividade. Dessa forma, alguns cargos ficam sobrecarregados e algumas atividades que não são consideradas tão relevantes no resultado final de prestação de serviço se tornam mais caras.

Os autores acreditam que os resultados do estudo podem servir de orientação para trabalhos futuros, relacionados ao cálculo de custos em setores de serviços.

Referências

ABRANTES, Francianne M. Gama de; MARIOTO, Sergio Luiz. **Método de custeio baseado na atividade - ABC**. Revista de Ciências Gerenciais, v. 12, n. 16, 2008.

ANDERSON, Steven R; KAPLAN, Robert S. **Time-driven activity-based costing: a simpler and more powerful path to higher profits**. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Publishing Corporation, 2007. ISBN 9781422101711. Disponível em <<http://www.cwj24.cz/doc/Time-Driven-ABC.pdf>>.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004. ISBN 9788522438136

BARNEY, Jay B.; HESTERLY, William S. **Administração estratégica e vantagem competitiva: conceitos e casos**. 5. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2017. ISBN 9788543005867

BOISVERT, Hugues. **Contabilidade por atividades: contabilidade de gestão, práticas avançadas**. São Paulo, SP: Atlas, 1999. ISBN 8522423423

BOMFIM, Eunir de Amorim; PASSARELI, João. **Custos e formação de preços**. 7. ed. São Paulo, SP: IOB, 2011. ISBN 9788537912331

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2010. ISBN 9788522459582

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. São Paulo, SP: Atlas, 1996. ISBN 8522412340

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012. ISBN 9788522481675

CHIZZOTTI, Antonio. **Pesquisa em ciências humanas e sociais**. 8. ed. São Paulo, SP: Cortez, 2006. ISBN 8524904445

COGAN, Samuel. **Custos e preços: formação e análise**. 1. ed. São Paulo, SP: Pioneira, 1999. ISBN 8522102023

COOPER, Robin.; KAPLAN, Robert S. **Custo & desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo, SP: Futura, 1998. ISBN 85-86082-86-4.

COSTA, João Carlos Dias da; FAZAN, Eliza. **Métodos de custeio nas empresas de serviços: vantagens e desvantagens da aplicação da metodologia ABC em relação às tradicionais**. In: VII

CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – São Leopoldo, RS, Brasil, 3 a 5 de outubro de 2001.

COKINS, Gary. **Implementing Activity-Based Costing**. Montvale, NJ, USA: Institute of Management Accountants, 2014.

CRUZ, Jessé Bortoli. **Proposta de modelo de formação de preços em indústrias de bens de capital sob encomenda**. 2010. 175 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia) – Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2010.

DI DOMENICO, Gino Berninzon. **Implantação de um Sistema de Custos Baseado em Atividades em um Ambiente Industrial**. Dissertação (Mestrado em Engenharia Mecânica) – Universidade Estadual de Campinas, SP, outubro 1994

DIEHL, Carlos Alberto. **O uso do ABC como ferramenta gerencial: uma experiência em empresa de pequeno porte**. In: IX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – 2002.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008. ISBN 9788522431694

GOUILLART, Francis J.; KELLY, James N. **Transformando a organização: reconfiguração das questões corporativas : reestruturação da empresa : revitalização da organização : renovação das pessoas**. São Paulo, SP: Makron Books, 1996. ISBN 8534604584

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo, SP: Pioneira, 2001. ISBN 8522102465.

HONG, Yuh Ching. **Gestão baseada em custeio por atividades: ABM - Activity Based Management**. São Paulo, SP: Atlas, 1995. ISBN 852241288X

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de Custos: uma abordagem gerencial - Vol. 1 - 11 ed**. São Paulo: Pearson, 2012. ISBN 9788587918406

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting**. Management Accounting, ABI/INFORM Global, Jan. 1987.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2003. ISBN 8522433976

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2011. ISBN 9788522466542.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. ISBN 9788522482054

MAUAD, Luiz Guilherme Azevedo; PAMPLONA, Edson de Oliveira. **O Custeio ABC em empresas de serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor**. In: Anais do IX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – São Paulo, SP, 13 a 15 de outubro de 2002.

MERCHEDE, Alberto; MOREIRA, Francisco Otávio. **Custos e formação de preços para instituições de ensino:** tributos e análise de investimento. São Paulo, SP: Atlas, 2011. ISBN 9788522461820

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC:** custeio baseado em atividades. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. ISBN 9788522113835

OSTRENGA, Michael. R. et al. **The Ernst & Young Guide To Total Cost Management.** New York: John Wiley & Sons, 1992. Disponível em < https://books.google.com.br/books?id=TQt24xUwS68C&printsec=frontcover&hl=pt-BR&source=gbs_vpt_buy#v=onepage&q&f=false >.

PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva:** técnicas para análise de indústrias e da concorrência; tradução de Elizabeth Maria de Pinho Braga. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. ISBN 9788535215267.

PRODANOV, Cléber Cristiano.; FREITAS, Ernani César de. **Metodologia do trabalho científico:** Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico. 2 ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. E-Book. ISBN 978-85-7717-158-3. Disponível em: < <http://www.feevale.br/Comum/midias/8807f05a-14d0-4d5b-b1ad-1538f3aef538/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf> >

SANTOS, Cleuber Rafael dos; LEAL, Edvalda Araujo; MIRANDA, Gilberto J. **A importância da Gestão de Custos na formação do Preço de Venda:** um estudo de caso em uma indústria química de médio-grande porte. In: XIX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – Bento Gonçalves, RS, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2012.

SZEZERBICKI, Arquimedes da Silva; PILATTI, Luiz Alberto; KOVALESKI, João Luiz. Henry Ford: a visão inovadora de um homem do início do século XX. **Publicatio UEPG: Ciências Humanas, Ciências Sociais Aplicadas, Linguística, Letras e Artes,** Ponta Grossa, PR, v. 12, n. 2, p. 105-110, dez. 2004.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais:** a pesquisa qualitativa em educação: o positivismo: a fenomenologia: o marxismo. São Paulo, SP: Atlas, 1987. 175 p. ISBN 8522402736

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 3. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2000. ISBN 9788522426232

WARREN, Carl S.; REEVE, James. M.; FESS, Philip. E.. **Contabilidade gerencial.** 2. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2008. ISBN 9788522105571

WERNKE, Rodney. **Custeio baseado em atividades (ABC) aplicado aos processos de compra e venda de distribuidora de mercadorias.** Revista contabilidade & finanças, vol.16, no.38, São Paulo, Maio/Agosto, 2005.

YIN, Robert K. **Estudo de caso:** planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre, RS: Bookman, 2001. ISBN 9788573078527