

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS  
PROGRAMA FGV MANAGEMENT  
MBA EM GESTÃO FINANCEIRA - AUDITORIA E CONTROLADORIA



**VINICIUS DOS SANTOS**

**O SISTEMA DE ORÇAMENTO POR ATIVIDADE OU ABB  
(ACTIVITY BASED BUDGET)**

**Curitiba - PR**

**2019**

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS  
PROGRAMA FGV MANAGEMENT  
MBA EM GESTÃO FINANCEIRA - AUDITORIA E CONTROLADORIA



**VINICIUS DOS SANTOS**

**O SISTEMA DE ORÇAMENTO POR ATIVIDADE OU ABB  
(ACTIVITY BASED BUDGET)**

Trabalho apresentado ao curso MBA em Gestão Financeira - Auditoria e Controladoria, Pós-Graduação *lato sensu*, Nível de Especialização, do Programa FGV Management da Fundação Getúlio Vargas, como pré-requisito para a obtenção do Título de Especialista.

Orientador: Augusto Carlos Dalla Vecchia

Coordenador acadêmico Executivo: José Carlos Franco de Abreu

**Curitiba - PR**

**2019**

**VINICIUS DOS SANTOS**

**O SISTEMA DE ORÇAMENTO POR ATIVIDADE OU ABB  
(ACTIVITY BASED BUDGET)**

Trabalho de Conclusão de Curso elaborado por Vinicius dos Santos foi aprovado pela Coordenação Acadêmica e aceito como pré-requisito para a obtenção do certificado do Curso de Pós-Graduação *lato sensu* MBA em Gestão Financeira - Auditoria e Controladoria, Nível de Especialização, do Programa FGV Management.

Aprovado em 17 de novembro de 2019

---

Augusto Carlos Dalla Vecchia

Orientador

---

José Carlos Franco de Abreu

Coordenador Acadêmico Executivo

## TERMO DE COMPROMISSO

O aluno Vinicius dos Santos, abaixo assinado, do curso de MBA em Gestão Financeira - Auditoria e Controladoria, Turma GFCA 1/18 do Programa FGV Management, realizado nas dependências da instituição conveniada ISAE, no período de 16/03/2018 a 15/09/2019, declara que o conteúdo do Trabalho de Conclusão de Curso intitulado O sistema de orçamento por atividade ou ABB (Activity Based budget), é autêntico e original.

Curitiba, 11 de novembro de 2019



---

Vinicius dos Santos

À Deus pela oportunidade do aprendizado e pela vida;

À minha família pela paciência;

À minha esposa pelo apoio e cumplicidade.

Agradeço a meus professores pela atenção e disponibilidade;

Ao meu orientador pela ajuda e direcionamento do trabalho;

À Deus pela oportunidade.

## **RESUMO**

Buscando a melhoria na forma de elaboração de orçamentos corporativos, desenvolveu-se este trabalho que tem por objetivo demonstrar que processos orçamento, utilizados na atualidade, podem ser aplicados na prática e trazer muitos benefícios aos projetos e à corporação. Além disto, tem o intuito de demonstrar as melhorias influenciadas pela implementação de um sistema de orçamento eficaz, visando a diminuição de perdas e aumento dos rendimentos de uma empresa. Ainda, será apresentado um exemplo real de aplicação do orçamento baseado em atividades, buscando meios de melhorar a implementação e aceitação dos novos procedimentos pelas equipes de gestão.

**Palavras-chave:** Orçamento, Atividades, Benefícios, Projetos.

## **ABSTRACT**

Seeking to improve the way corporate budgets develop, this work has been developed that aims to demonstrate that budget processes, used today, can be applied in practice and bring many benefits to projects and Corporation. In addition, it aims to demonstrate the improvements influenced by the implementation of an effective budget system, aiming at reducing losses and increasing the income of a company. Furthermore, a real example of implementing the budget based on activities will be presented, seeking ways to improve the implementation and acceptance of new procedures by management teams.

**Key-words:** Budget, Activities, Benefits, Projects.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>9</b>
<b>2. PROBLEMA .....</b>	<b>10</b>
<b>3. OBJETIVOS .....</b>	<b>10</b>
<b>4. JUSTIFICATIVA/RELEVÂNCIA .....</b>	<b>10</b>
<b>5. METODOLOGIA.....</b>	<b>10</b>
<b>6. ABB – ACTIVITY BASED BUDGET.....</b>	<b>11</b>
6.1 NECESSIDADE DE ORÇAMENTO EMPRESARIAL .....	11
6.2 METODOLOGIAS PARA A CONSTRUÇÃO DO ORÇAMENTO.....	12
6.3 O METODO ABB.....	13
<b>7. CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE .....</b>	<b>15</b>
<b>8. ESTUDO DE CASO EM EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA ELÉTRICA</b>	<b>16</b>
8.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA .....	16
8.2 O ORÇAMENTO BASEADO EM ATIVIDADES .....	17
8.3 RESULTADOS .....	17
<b>9. CONCLUSÃO .....</b>	<b>17</b>
<b>10. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>18</b>

## 1. INTRODUÇÃO

Dentre os maiores desafios de uma empresa, organização, entidade governamental, organização sem fins lucrativos, etc., é a observação da boa gestão buscando sempre a sustentabilidade dos negócios.

A sustentabilidade dos negócios quando entendida como a busca pela perenidade dos mesmos requer empenho da organização visando a excelência dos diversos processos que compõe a gestão e também a operação da mesma.

Esta excelência requer que absolutamente todos os aspectos da gestão e operação da empresa sejam analisados criticamente e sempre repensados para que o êxito organizacional seja constantemente alcançado.

Todos os stakeholders devem estar envolvidos na construção dos processos empresariais para que seja alcançado o melhor posicionamento estratégico da empresa nos mercados extremamente desafiadores e competitivos que as empresas enfrentam hoje em dia.

Os desafios estão em toda parte do ambiente onde a empresa está inserida, a legislação ambiental, civil, empresarial, aduaneira dentre outros aspectos legais trazem complexidade às tomadas de decisões que serão fundamentais para a perenidade e evolução do gerenciamento da empresa. Outros aspectos importantes que devem ser destacados e considerados pelas organizações são: a demanda da sociedade por produtos que sejam sustentáveis, gestão do negócio de forma responsável, alta concorrência internacional facilitada pelas políticas comerciais, inovações que surgem constantemente em altíssima velocidade e que podem, de uma hora para outra, levar a extinção da empresa devido à não atualização da mesma a este novo tipo de mercado.

Com todos estes aspectos listados há também a necessidade da empresa em gerar lucros para a continuidade do negócio e satisfação de seus acionistas, funcionários, clientes, fornecedores e sociedade em geral.

Todo este arcabouço de demandas que recaem sobre a empresa requer um plano estratégico bastante apurado e conectado com as mudanças de ambiente econômico, político e empresarial que todos estão inseridos.

Tomando como ponto inicial o planejamento estratégico, gerado e desdobrado pelos principais gestores que detém as principais informações de estratégia, as instituições devem traduzir este ponto para as ações que serão tomadas em toda cadeia até chegar na operação para que as metas estabelecidas sejam plenamente atingidas ou superadas.

Esta fase de tradução, por assim dizer, começa no planejamento orçamentário que normalmente as empresas fazem utilizando metodologias adotadas pela empresa que seguem princípios pré-estabelecidos.

## **2. PROBLEMA**

Considerando projetos de infraestrutura, pode-se listar os seguintes problemas:

- Dificuldade na elaboração dos orçamentos das corporações, visto que, na maioria das vezes, os custos e receitas não são fielmente controlados ou previstos, visando somente a necessidade ou desejo de algumas pessoas em adquirir novos equipamentos ou executar melhorias desnecessárias, gerando excesso de despesas e também aumento dos custos em função da alocação incorreta de recursos e materiais.

## **3. OBJETIVOS**

Este trabalho tem por objetivo a discussão de um dos modelos de orçamento disponíveis e que é chamado de ABB (Activity Based Budget) (NOGUEIRA, et al.).

O modelo em questão apresenta suas vantagens e desvantagens em relação aos outros modelos disponíveis e serão discutidos nos próximos capítulos.

## **4. JUSTIFICATIVA/RELEVÂNCIA**

Analisando o cenário atual do orçamento empresarial, constata-se que existem muitas empresas, as quais não prezam pela real necessidade da utilização de recursos, seja pelos profissionais não capacitados, procedimentos inadequados, falta de acompanhamento das atividades, rastreabilidade dos materiais ou até mesmo recursos insuficientes para que seja feita uma gestão eficiente. Desta forma, o desperdício de recursos, ou até mesmo utilização incorreta, pode levar uma empresa ao fracasso.

## **5. METODOLOGIA**

Pesquisa bibliográfica acerca da elaboração de orçamentos empresariais;

## **6. ABB – ACTIVITY BASED BUDGET**

### **6.1 NECESSIDADE DE ORÇAMENTO EMPRESARIAL**

Um dos pontos chave para o sucesso empresarial é a construção de um planejamento estratégico para guiar as decisões da alta administração das empresas nas deliberações diárias que são tomadas dentro do mercado competitivo e desafiador.

Este planejamento estratégico pode ser visto, de forma extremamente simplista, como o local onde queremos chegar em termos simplistas.

A estratégia montada pela alta administração traça os planos para o atingimento destas metas estabelecidas no planejamento estratégico.

Para a operacionalização da estratégia / ações da empresa se faz necessário o uso dos recursos disponíveis da empresa ou a compra, contratação, remanejamento, terceirização de recursos inexistentes na empresa.

O detalhamento da necessidade destes recursos e sua alocação na atividade da empresa é a base do processo orçamentário. Para uma meta estabelecida devemos ter em mãos os meios e recursos para atingirmos esta meta. Por isto vemos que o orçamento é uma ferramenta de planejamento.

Dentro desta visão do orçamento como ferramenta de planejamento organizacional, Matz, Curry e Frank (1973) destacam que o orçamento permite:

a) “Definir claramente as metas específicas de cada unidade operacional ou órgão administrativo e os responsáveis pelo seu cumprimento”. O orçamento deve se basear na constituição organizacional da instituição, respeitando os níveis hierárquicos de responsabilidade. Em alguns casos específicos, para o bom desempenho do planejamento orçamentário ocorre a necessidade de redesenho do modelo de gestão para o melhor controle das metas segundo as responsabilidades;

b) “Equacionar as múltiplas atividades envolvidas em um plano global”. A lógica processual dos acontecimentos deve ser coordenada de forma que o desempenho de um departamento possa ser equacionado sem atrapalhar o de outro, identificando o processo influenciador do sucesso ou fracasso com relação às metas do orçamento;

c) “Conciliar as atividades e as metas de todas as áreas com os objetivos globais da empresa”. Os Departamentos e setores não podem ser vistos de forma individual, mas sim como

componentes de um todo organizacional cujos esforços devem ser canalizados para o bem comum da instituição;

d) “Controlar desempenhos”. A equipe constituída para apoiar o desenvolvimento e gestão do orçamento utiliza-se do plano elaborado para avaliar o desempenho de cada departamento ou setor envolvido, fazendo comparação dos indicadores com os rendimentos propostos e assim verificando a necessidade de ajustes no orçamento ou na base organizacional.

Por isso entendemos que o processo orçamentário é de extrema importância para a gestão da empresa.

## 6.2 METODOLOGIAS PARA A CONSTRUÇÃO DO ORÇAMENTO

Dentre os diversos métodos disponíveis para que se construa o orçamento de uma empresa, podemos destacar o orçamento tradicional, o orçamento base-zero e o orçamento baseado em atividades – ABB. A grande diferença entre o orçamento tradicional e o base zero é que o primeiro utiliza dados históricos de gastos nas diversas contas da empresa para a construção do orçamento e no base-zero temos a construção do orçamento sem a disponibilização dos dados históricos.

Abaixo temos um quadro comparativo (Tabela 1) que coloca em perspectiva as diferenças entre o orçamento tradicional e o ABB:

Tabela 1 - Diferenças entre o método tradicional e o método ABB

<b>Itens de Comparação</b>	<b>Método Tradicional</b>	<b>Método ABB</b>
Nível de envolvimento dos altos administradores	Maior na elaboração	Maior no acompanhamento
Nível de integração exigido	Sistema contábil	Sistemas de custo e contábil
Foco no processo de negócio	Parcial	Total
Índice de revelação de desperdícios	Baixo	Alto
Nível de avaliação de desempenho	Limitado	Amplo
Custo de implantação do sistema	Menor	Maior

Fonte: NOGUEIRA, A. A.; DRAGO, A. M.; AREAL E. B.; CASTRO, M. L.; VALCEMIRO, N.

Podemos verificar que existem diferenças bastante significativas entre os dois métodos.

Por estas diferenças entendemos que o método ABB possibilita maiores análises e controles sobre diversos aspectos da gestão da empresa trazendo melhores resultados que o método tradicional.

Um outro aspecto que devemos observar é o processo de forecast (re-previsão) que as empresas devem realizar regularmente (trimestral, quadrimestral ou semestral) ou de forma

contínua (semanal, mensal) para que o processo de orçamento seja o mais aderente a realidade possível.

Entendemos que a associação do método ABB com uma avaliação contínua é bastante interessante do ponto de vista empresarial.

### 6.3 O METODO ABB

Podemos afirmar que dentro do ambiente empresarial atual, da empresa com os sistemas de gestão mais simples aqueles mais sofisticados, verificamos que todos apresentam processos operacionais e de suporte.

Estes processos podem ser extremamente complexos ou simples, mas sempre são compostos por atividades que são desmembrados em tarefas.

O ABB tem como premissa o detalhamento destas atividades e a alocação dos recursos disponíveis em cada atividade e tarefa.

Podemos entender melhor este conceito por meio dos quadros abaixo onde temos a listagem de processos de uma empresa (Tabela 2) e a estratificação das atividades em um deles (Tabela 3):

Tabela 2 - Listagem de processos empresariais

<b>Processos</b>
Gestão de Pessoas
Gestão de Negócios
Gestão de Ativos
Gestão Comercial
Gestão de Expansão
Gestão Econômico-Financeira
Gestão de Tecnologia e Informações
Gestão de Suprimentos

Fonte: NOGUEIRA, A. A.; DRAGO, A. M.; AREAL E. B.; CASTRO, M. L.; VALCEMIRO, N.

Cada um destes processos divide-se em diversas atividades que estão estratificadas abaixo:

Tabela 3 - Estratificação de um processo - Gestão de Pessoas

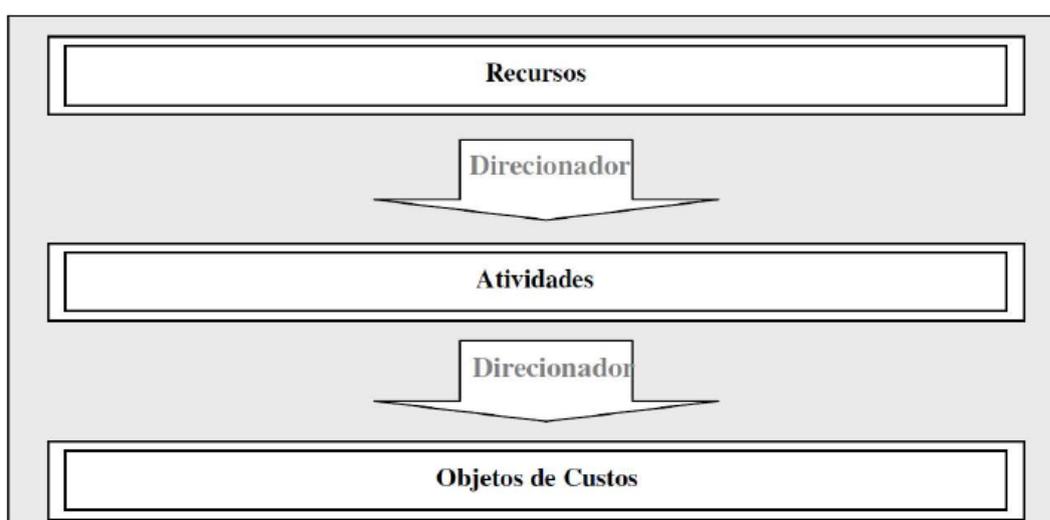
<b>5. – Processo</b>	<b>Gestão de Pessoas</b>
5.1. – Atividade	Administrar Pagamentos
5.1.1. – Tarefas	Preparar Folha de Pagamento
5.1.1.1. – Elemento de acompanhamento	Remuneração
5.1.1.1.1. – Natureza do Gasto	Salário-Base
5.1.1.1.1.01 – Classe de Gasto	Salário Fixo
5.1.1.1.1.02 – Classe de Gasto	Comissões
5.1.1.1.1.03 – Classe de Gasto	Gratificação de Função
5.1.1.1.2. – Natureza de Gasto	Outras Remunerações
5.1.1.1.2.01 – Classe de Gasto	Adicional Noturno
5.1.1.1.2.02 – Classe de Gasto	Adicional de T. Serviço
5.1.1.1.2.03 – Classe de Gasto	Horas Extras
5.1.1.1.2.04 – Classe de Gasto	Periculosidade

Fonte: NOGUEIRA, A. A.; DRAGO, A. M.; AREAL E. B.; CASTRO, M. L.; VALCEMIRO, N.

Muito mais do que centros de responsabilidade o ABB busca o profundo entendimento dos recursos e como eles são distribuídos nas atividades da empresa que compõe a totalidade dos processos.

A figura 1, abaixo, mostra esquematicamente como são alocados os recursos nas atividades:

Figura 1 - Esquema de alocação dos recursos nas atividades



Fonte: NOGUEIRA, A. A.; DRAGO, A. M.; AREAL E. B.; CASTRO, M. L.; VALCEMIRO, N.

## 7. CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE

O Custeio baseado em atividades, segundo Padoveze, C. (2012), centraliza a atenção no custo das atividades necessárias para a produção e a venda de bens e serviços. Além disso, ela direciona os custos indiretos em centros de custo, levando em conta a ideia de direcionadores de custo. A elaboração desse tipo de orçamento se divide em quatro etapas.

Sendo elas:

- Orçar os custos para a realização das atividades de cada área;
- Conhecer a necessidade de cada atividade individualmente, com base, entre outros fatores, no orçamento, na produção e no desenvolvimento de um novo produto;
- Calcular os custos de produção de cada atividade;
- Determinar o orçamento como o custo de realização de diversas atividades.

Para que o custeio baseado em atividades seja eficiente, é necessário que a empresa tenha o controle e detalhamento dos custos envolvidos em cada atividade, sendo controladas as horas para execução de um determinado serviço, por exemplo. Em muitas empresas, são utilizados softwares ERPs, os quais controlam os custos e se houverem, receitas, dentro de uma empresa. Estes mesmos softwares, fornecem informações para a determinação dos custos envolvidos nas atividades da empresa, através dos direcionadores de custos, conforme podemos ver na Tabela 4, abaixo:

Tabela 4 - Exemplos de direcionadores de custos

DEPARTAMENTO DE SERVIÇOS	DIRECIONADORES DE CUSTO
Compras	Ordens de compras
Energia	Consumo de energia (kWh) Capacidade instalada das máquinas
Depreciação	Horas de máquina
Pessoal e recrutamento	Número de empregados <i>Turnover</i>
Recebimento e expedição	Unidades manuseadas Quantidade de embarques Quantidade de recebimentos m <sup>2</sup> ocupados pelos materiais
Manutenção	Horas de máquinas ou horas/homens trabalhadas Quantidade de atendimentos Pessoal e equipamentos ocupados à disposição de cada produto
Planejamento e controle da produção	Quantidade de ordens controladas Horas de análise trabalhadas
Engenharias	Horas de análise trabalhadas Quantidade de partes projetadas Quantidade de processos desenvolvidos Pessoal ocupado à disposição de cada linha de produto
Almoxarifado e movimentação de materiais	m <sup>2</sup> ocupados Quantidade de itens estocados Volume manuseado Equipamento à disposição das linhas de produtos Quilometragem percorrida

Este modelo de orçamento e gestão, por dividir o centro de custo em atividades, ou seja, dividido em unidades administrativas menores, provoca uma importante alteração no sistema de informação gerencial, pois necessita de uma quantidade muito maior de unidades de acumulação de custos, despesas e receitas.

Para que a gestão destes custos seja mais precisa e simples, é necessário substituir a fórmula comum, que é expressada por preço vezes quantidade, e passar a utilizar o custo unitário vezes a quantidade realizada da atividade.

Outro objetivo da realização do modelo baseado em atividades, é identificar quais atividades agregam valor a um produto ou não.

Este é um ponto importante, pois, alguns teóricos, afirmam que atividades que aumentam o valor do produto, aumentam o valor da empresa e o contrário também é verdadeiro. Como atividades que adicionam valor ao produto, podemos citar: Engenharia de projeto, Serviços de pós-venda, desenvolvimento tecnológico e assim por diante. Já entre as atividades que não adicionam valor ao produto, mas que também não podem ser “descartadas”, estão:

Manutenção corretiva, transporte interno, estoque em processo, eliminação de refugos e etc. Desta forma, podemos afirmar que o orçamento baseado em atividades é uma forma detalhada do orçamento, que consiste em dividir o centro de custo em várias unidades administrativas menores, e que por este motivo, o volume de controles para gerenciar este modelo, é muito maior se comparado ao convencional, demandando mais recursos para acompanhamento.

## **8. ESTUDO DE CASO EM EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA ELÉTRICA**

### **8.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA**

Empresa de distribuição de energia elétrica de um estado brasileiro, atende 96% do seu território, aproximadamente 1.9 milhões de usuários. Possui em torno de 3.600 funcionários distribuídos em 16 agências regionais, além da Administração Central.

A atividade da empresa é regulamentada pela Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel). Isso também é válido com relação à contabilidade financeira. Entende-se por contabilidade financeira: o processo de elaboração de demonstrativos financeiros para propósitos externos. “Esse processo é muito influenciado por autoridades que estabelecem padrões, regulamentadoras e fiscais, bem como por exigências de auditoria de contadores independentes” (ATKINSON et al., 2000, p. 37).

A elaboração do orçamento é feita por centro de custos, com projeções mensais e anuais, baseado nos números históricos. A definição é feita ao final de cada ano, segregado de forma mensal, para o Departamento da Administração e cada uma das Agências Regionais.

## 8.2 O ORÇAMENTO BASEADO EM ATIVIDADES

A definição da metodologia orçamentária costuma ser feita pelos principais gestores sob orientação de equipe especializada. Ao serem estabelecidas as metas da empresa será escolhido o modelo que mais adapta-se à tipologia de produto e da estratégia adotada.

Caso o modelo escolhido venha a ser o ABB é preciso ter em mente de forma clara e objetiva que esta modalidade demanda de volume considerável de informações e também de muito “trabalho”

O estudo feito na empresa descreveu resumidamente e com números ilustrativos as informações necessárias para elaboração do Orçamento baseado em atividades.

## 8.3 RESULTADOS

Diante do exposto, sem a pretensão de esgotar o assunto, constata-se que empresas que utilizam o ABC e o ABM obterão melhores resultados se implementarem também às atividades ao processo orçamentário. Isso porque o ABB propicia melhor controle dos recursos, visto que é calculado com base nas demandas previstas das atividades e evita gastos desordenados e sem critérios.

Merece destaque que o ABB foi apresentado para uma atividade agregadora de valor e que estava sendo executada eficientemente. Entretanto, a realidade da empresa apresenta atividades pouco eficientes que possuem um potencial maior de redução de custos e consequentemente espera-se uma melhoria de desempenho.

## 9. CONCLUSÃO

Devido ao ambiente de negócios atual ser extremamente dinâmico, o que exige constantes atualizações e adaptações das ferramentas de gestão, ao optar pela utilização do orçamento ABB, os gestores tendem a reduzir os erros comuns observados nas metodologias tradicionais. O modelo ABB está diretamente voltado para a análise dos processos de negócio, obtendo assim

informações mais precisas sobre o custo de seus produtos pois o mesmo não será baseado nos períodos anteriores, o que pode gerar ineficiências.

As vantagens do orçamento por atividade são inúmeras, dentre elas pode ser destacada a capacidade de elaborar orçamentos mais próximos a realidade possibilitando uma melhor visibilidade e aferição dos recursos realmente necessários. Desmembrar os grandes orçamentos em pequenas composições de serviços e atividades dá tangibilidade a estas informações, ou seja, o produto da metodologia ABB proporciona maior facilidade de interpretação por parte de todos aqueles que compõe o quadro de colaboradores da empresa. Além disso, viabiliza a identificação das folgas orçamentárias mais facilmente; esta identificação faz com que atividades supérfluas que dispendem tempo/custos/recursos sejam constatadas e, se possível, eliminadas. Este processo de avaliação e identificação de pontos de otimização percorre todas as alçadas de responsabilidades; portanto, se empenhados na busca de aprimoramento, definindo prioridades e avaliando o desempenho instaura-se um processo de melhoria contínua da empresa.

Entretanto, toda mudança pode causar resistência dentro do ambiente organizacional, além de despender maior tempo para elaboração do projeto e devendo assim o incentivo vir verticalmente, ou seja, dos líderes para a equipe que irá implementar e desenvolver o projeto e que a mesma deverá ser composta por colaboradores de setores distintos da organização, para gerar a maior interação multidisciplinar e, pelo exemplo dos líderes, inspirar o comprometimento.

Em função das resistências observadas, da necessidade de estar alinhado ao processo estratégico, visando sempre a simplificação de procedimentos e otimização do orçamento sugere-se aprofundamento nas pesquisas sobre a aplicação do ABB nos setores da atividade econômica (indústria, comércio, administração pública, serviços regulados pelo Estado etc.) que se pretendem utilizá-lo.

## 10. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATKINSON, A. A.; et al. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

NOGUEIRA, A. A.; DRAGO, A. M.; AREAL E. B.; CASTRO, M. L.; VALCEMIRO, N. **Activity-based budgeting: Uma análise dos aspectos diferenciais**. FUCEPE - Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças. Disponível em: <<https://intercostos.org/documentos/congreso-08/240.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2019.

MATZ, A.; CURRY, O. J; FRANK, G. W. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1973.

PADOVEZE, C. **Orçamento empresarial**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012.