



Febrero2018 - ISSN: 1696-8352

PROPOSTA DE APROPRIAÇÃO DE CUSTOS EM UMA PANIFICADORA DE PEQUENO PORTE: UM ESTUDO DE CASO

Guilherme Lunardelli

Bacharel em Administração pela Universidade do Estado de Santa Catarina (ESAG/UDESC)
Endereço: Universidade do Estado de Santa Catarina, Escola Superior de Administração e Gerência. Av. Madre Benvenuta, 2.037 – Itacorubi – CEP 88035-001, Florianópolis, SC, Brasil. E-mail: guilhermelunardelli23@gmail.com

Fabiano Maury Raupp

Doutor em Administração pela Universidade Federal da Bahia (UFBA), Professor da Escola Superior de Administração e Gerência da Universidade do Estado de Santa Catarina (ESAG/UDESC). Endereço: Universidade do Estado de Santa Catarina, Escola Superior de Administração e Gerência. Av. Madre Benvenuta, 2.037 – Itacorubi – CEP 88035-001, Florianópolis, SC, Brasil. E-mail: fabianoraupp@hotmail.com

Para citar este artículo puede utilizar el siguiente formato:

Guilherme Lunardelli y Fabiano Maury Raupp (2018): "Proposta de apropriação de custos em uma Panificadora de Pequeno Porte: um Estudo de Caso", Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana, (febrero 2018). En línea:

<http://www.eumed.net/2/rev/oel/2018/02/apropriacao-custos-panificadora.html>

Resumo

O artigo apresenta os resultados de um estudo que teve como objetivo estruturar a gestão de custos em uma panificadora de pequeno porte. É uma pesquisa descritiva, classificada como estudo de caso, com abordagem do problema qualitativa. Primeiramente foi feito um diagnóstico da gestão de custos da empresa. A coleta de dados foi feita por meio de uma entrevista com a proprietária, análise documental e através de observação na empresa, com a finalidade de realizar uma análise mais detalhada da empresa. Por meio do diagnóstico foi possível indicar a proposta de gestão de custos, utilizando a apropriação de custos com base no custeio por absorção, baseado no referencial teórico presente neste estudo. Finalizando foi feita a comparação da gestão de custos utilizada pela empresa com a proposta empreendida, com o objetivo de evidenciar os benefícios da utilização do custeio por absorção. Os resultados obtidos evidenciam as vantagens da gestão de custos utilizando a apropriação dos custos com base no custeio por absorção, suprimindo as necessidades da empresa de conhecer os seus custos.

Palavras-chave: Gestão de custos. Custeio por absorção. Panificadora de pequeno porte.

Proposal of Appropriation of Cost in a Small-sized Bakery: a Case Study

Abstract

The article presents the results of a study that aimed to structure the cost management in a small bakery. It is a descriptive research, classified as a case study, with a qualitative problem approach. First, a diagnosis was made of the company's cost management. The data collection was done through an interview with the owner, documentary analysis and through observation in the company, with the purpose of performing a more detailed analysis of the company. Through the diagnosis it was possible to indicate the cost management proposal, using the appropriation of costs based on absorption cost, based on the theoretical framework present in this study. Finally, a comparison was made of the cost management used by the company with the proposal undertaken, in order to show the benefits of the use of absorption costing. The results obtained demonstrate the advantages of cost management using the appropriation of costs based on absorption costing, supplying the needs of the company to know its costs.

Keywords: Cost management. Absorption costing. Small bakery.

1. Introdução

Levantamento realizado com mais de 400 empresas espalhadas por todas as regiões do país,

pelo Instituto Tecnológico de Panificação e Confeitaria, em parceria com a Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria (ITPC; ABIP, 2016), indica que o crescimento da indústria de panificação no ano de 2016 foi baixo, apresentando 3,08%, porém a boa notícia para o setor, foi o resultado dos produtos com produção própria, que cresceu cerca de 11,2%. O setor de panificação sofreu com a instabilidade econômica pela qual o país vem passando, porém, apesar de o crescimento ter sido afetado, observa-se um aumento gradual no que diz respeito ao faturamento, que vem aumentando desde 2007, quando o ITPC começou a acompanhar esses índices da indústria de panificação. Nesse sentido observa-se mesmo com uma queda abrupta no crescimento do setor, o faturamento segue aumentando, ainda que de forma moderada. Os dados obtidos pelo ITPC e ABIP (2016) indicam que esse movimento contrário pode estar ligado com o resultado do levantamento de do fluxo de clientes, e do ticket médio, onde o fluxo de clientes vem caindo, apresentando resultados negativos principalmente a partir de 2013, e o ticket médio de clientes apresenta uma variação mais homogênea entre 9,5% e 10%, depois da máxima em 2014, com uma queda para patamares em torno de 7,5% em 2016.

No ambiente competitivo agravado pela instabilidade econômica, as empresas precisam conhecer a si e ao mercado, para terem condição de tomar decisões e gerarem vantagem competitiva, porém como o mercado apresenta um dinamismo muito grande, as mudanças precisam ser constantes para que não haja obsolescência de estratégias. O ambiente empresarial brasileiro está em constante transformação. As mudanças fazem com que os gestores adotem diversos recursos para manter suas empresas competitivas no mercado. O aumento do preço de venda é um exemplo disto, utilizado para manter as margens de lucro da empresa, porém este aspecto afeta diretamente o consumidor, que através do acesso à informação de produtos de diversas empresas é capaz de identificar discrepâncias em valores e com isso decidir comprar produtos com preço final mais vantajoso. Neste contexto, o artigo apresenta os resultados do estudo que teve como objetivo estruturar a gestão de custos em uma panificadora de pequeno porte.

2. Fundamentação Teórica

2.1 A importância da gestão de custos

De acordo com Oliveira e Nagatsuka (2000) a contabilidade é fundamental para o controle e o acompanhamento das atividades econômicas empresariais. Em sentido mais amplo, ela trata da coleta, classificação, apresentação e interpretação das informações e dados econômicos, operacionais e financeiros das empresas. Dentre os ramos da contabilidade que apoiam o processo de gestão das organizações, a contabilidade de custos, para Oliveira e Nagatsuka (2000), originou-se na necessidade das indústrias de avaliação e controle dos estoques de matérias-primas, produtos acabados e em processo, para atender às obrigações fiscais. Porém com a carência de novas informações por parte dos gestores, a contabilidade de custos passou a incorporar a função de geradora de informações necessárias à elaboração de relatórios que auxiliem nas tomadas de decisão.

Para Hong (2006, p.4), "o objetivo básico da informação contábil é ajudar as pessoas, dentro e fora das organizações, a tomar decisões". A informação gerencial contábil, é uma fonte informacional primária, para tomada de decisão e controle nas organizações. A informação gerencial contábil, tem sido tradicionalmente financeira, mas com a evolução, ela passou a incluir informações operacionais, como qualidade e tempo de processamento, e informações subjetivas, como por exemplo, o nível de satisfação dos clientes, desempenho de um novo produto, capacitação dos funcionários. (ATKINSON et al., 2000, p.36).

De acordo com Bruni e Famá (2003), a contabilidade de custos pode ser definida como o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operação de um negócio. Desta forma, com informações coletadas das vendas, a administração pode empregar os dados contábeis e financeiros para estabelecer os custos de produção e distribuição, unitários ou totais para um ou todos os produtos fabricados ou serviços prestados, objetivando alcançar uma operação racional, eficiente e lucrativa.

Para Bruni e Famá (2003), as funções básicas da contabilidade de custos são três: *determinação do lucro*: empregando dados com origem nos registros convencionais contábeis, ou processando-os de maneira diferente, tornando-os mais úteis para administração; *controle das operações*: e demais recursos produtivos, como os estoques, com a manutenção dos padrões e orçamentos, comparações entre o previsto e o realizado; e *tomada de decisões*: o que envolve a produção (o que produzir, quanto, como e quando), formações de preços, escolha entre fabricação própria ou terceirizada.

Martins (2000) elucida que a contabilidade de custos foi criada com o intuito de resolver

problemas de mensurações monetárias dos estoques e resultado, porém com o crescimento da competitividade, ela passou a ter duas funções relevantes: no auxílio ao controle, e na ajuda à tomada de decisões. Em relação ao controle, sua missão mais importante é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão, e num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos. No que diz respeito à tomada de decisão, seu papel é extremamente importante, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que causam consequências de curto e longo prazos sobre medidas de controle de produtos, fixação de preços de venda, opção de compra ou fabricação, entre outros.

Segundo Shank e Govindarajan (1997) a análise de custos é vista tradicionalmente com o processo de avaliação do impacto financeiro nas decisões gerenciais alternativas. A gestão estratégica de custos é uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos se tornam mais consistentes, explícitos e formais. Aqui, os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores com a finalidade de se obter uma vantagem competitiva sustentável.

2.1.1 Terminologia aplicável na gestão de custos

A contabilidade de custos possui uma terminologia própria, tendo os seguintes conceitos básicos: gasto, desembolso, investimento, custo, despesa e perda. Segundo Hong (2006, p. 43) o gasto, é um "sacrifício financeiro que a entidade arca para obter um produto ou serviço, representado por entrega, ou promessa de entrega de ativos". Conforme Wernke (2011, p.26)

a palavra Gastos deve ser utilizada para descrever as ocorrências nas quais a administração da empresa despende recursos ou contrai uma obrigação (dívida) perante terceiros (fornecedores, bancos etc.) para obter algum bem ou serviço que necessite para suas operações cotidianas.

Megliorini (2012, p.7) afirma que os gastos correspondem aos compromissos financeiros assumidos por uma empresa no tocante à aquisição de: recursos que serão consumidos no ambiente fabril para fabricação do produto; mercadorias para revenda; recursos para realização de serviços; recursos a serem consumidos no ambiente de administração; e recursos a serem consumidos no ambiente comercial.

Para Borna (2002) gasto é um dos insumos adquiridos pela empresa, independentemente de terem sido utilizados ou não por ela. Já o desembolso, é o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço, e pode ocorrer em um momento diferente do gasto, (BORNIA, 2002). Bruni e Famá (2003) afirmam que desembolsos consistem no pagamento do bem ou serviço, independentemente de quando o produto ou serviço foi ou será consumido. Ou ainda, correspondem a saída de recursos financeiros do caixa da entidade.

Os investimentos são definidos por Hong (2006, p.44) como "um gasto ativado conforme sua vida útil ou benefícios atribuídos a períodos futuros.". Já para Bruni e Famá (2003, p.25), investimentos "ficam temporariamente "congelados" no ativo da entidade e, posteriormente e de forma gradual, são "descongelados" e incorporados aos custos e despesas."

Os custos, segundo Megliorini (2012, p.7) dizem respeito à parcela dos gastos consumida no ambiente fabril, para a fabricação do produto, pela aquisição de mercadorias para venda e para realização de serviços. O custo é "um gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços." (HONG, 2006, p.44). Bruni e Famá (2003), afirmam que custos representam os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços. Desta forma, estão associados aos produtos ou serviços produzidos pela entidade. Como por exemplo, gastos com matérias-primas, embalagens, entre outros.

Em relação à despesa, Hong (2006, p.44) a define como "bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obter receitas.". Para Megliorini (2012, p.7), despesas correspondem à parcela dos gastos consumida para administrar a empresa e realizar as vendas, ou seja, para gerar receita, como por exemplo as despesas administrativas e despesas de vendas.

A diferenciação entre custos de fabricação e despesas é especialmente importante para efeitos da contabilidade financeira, pois os custos são incorporados aos produtos (estoques) ao passo que as despesas são lançadas diretamente na demonstração do resultado do exercício [...]. Entretanto na perspectiva da análise gerencial, essa diferenciação não é tão relevante, pois o gestor deve dispensar o mesmo tratamento a ambos no que se refere, por exemplo, à eficiência no uso dos recursos. De fato, se a eficiência no uso dos insumos é desejável nas atividades de fabricação, o mesmo ocorre no setor administrativo. (BORNIA, 2002, p.40)

A perda é definida por Martins (2000, p.26) como "bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária". Perda não se confunde com despesa, exatamente por sua característica de anormalidade e involuntariedade, não é um sacrifício com intenção de obtenção de receita, como por exemplo: perdas com incêndios, obsolescência de estoques.

Bruni e Famá (2003) entendem que a perda consiste em um gasto não intencional decorrente de fatores externos extraordinários, devem ser considerados como despesas e lançados diretamente contra o resultado do período, ou atividade produtiva normal da empresa, devem ser classificados como custo de produção do período.

2.1.2 Classificação dos custos

Os custos podem ser classificados para que possam atender às diversas finalidades para as quais são apurados. Assim, quanto aos produtos fabricados, para que os custos sejam apropriados aos produtos, eles são classificados em custos diretos e custos indiretos. Para Hong (2006, p.44) "custos diretos são aqueles que podem ser associados diretamente a um objeto ou custo (produto ou serviço), desde que haja uma medida objetiva de consumo." São exemplos material utilizado, mão-de-obra direta. O custo direto pode ser entendido como aquele em que a apropriação ao produto se dá pelo que esse produto consumiu de fato (MEGLIORINI, 2012, p.8). Neste sentido, "todo custo identificado naturalmente ao objeto do custeio, é denominado custo direto." (LEONE, 2000, p. 58).

Para Bornia (2002) custos diretos são facilmente relacionados com as unidades de alocação de custos (produtos, clientes, processos), a alocação e análise desses custos são relativamente simples. Já os custos indiretos são aqueles que não podem ser diretamente apropriados ou associados a um objeto de custo, senão mediante a rateios estimados e arbitrários para avaliar quanto cada produto ou serviço absorveu do custo, como por exemplo, os custos de suporte de manufatura: engenharia da fábrica, controle de qualidade, movimentação de material, entre outros (HONG, 2006). Para Megliorini (2012) nos custos indiretos a apropriação de um custo ao produto ocorre por rateio. A base de rateio, deve guardar uma relação próxima entre o custo indireto e o produto.

Em se tratando de classificação em relação ao volume de produção, os custos fixos são aqueles que não se alteram em relação a uma alteração no nível de atividade ou volume de produção. "Custos fixos são os custos que permanecem inalterados, dentro de certas faixas de atividades. Eles não são correlacionados com mudanças no volume de produção ou no nível de atividade." (HONG, 2006, p.44). Os custos fixos são abordados por Megliorini (2012), como aqueles que decorrem da manutenção da estrutura produtiva da empresa, independentemente da quantidade que venha a ser fabricada dentro do limite da capacidade instalada. A depreciação linear é um exemplo de custo fixo. Os custos variáveis têm seu comportamento alterado conforme as mudanças no nível de atividade ou no volume de produção, ou seja, quando os níveis ou volumes de produção se modificam, os custos também se modificam.

2.2 Gestão de custos na indústria

A contabilidade de custo surgiu na Revolução Industrial, onde com o início da produção em larga escala os administradores precisavam de registros dos custos de forma que fossem capazes avaliar estoques, e determinar mais corretamente os resultados e levantar balanços (LEONE, 2000).

Em uma empresa industrial incorrem diariamente uma série de gastos para realizar suas atividades administrativas, fabris e comerciais. Porém nem sempre, os gastos são considerados custos, pois alguns deles são tratados como despesas e outros como investimentos. Os custos nas empresas industriais, são os gastos relacionados a fabricação dos produtos, já as despesas são gastos relacionados a administração da empresa e geração de receitas (MEGLIORINI, 2012). Em relação à custos, para Horngren et al. (2000) o setor industrial difere do setor comercial, uma vez que os produtos adquiridos dos fornecedores são transformados para depois serem vendidos aos clientes, e essa produção leva a indústria produtora ter um ou mais estoques, como por exemplo o estoque de materiais diretos, estoque de produtos em processo e estoque de produtos acabados.

De acordo com Hansen e Mowen (2001) manufatura envolve a junção de mão-de-obra e custos indiretos de fabricação para produzir um novo produto. Quando se fala de gestão de custos na indústria, deve-se salientar a importância dos custos unitários, pois os custos unitários são essenciais para avaliar o estoque, determinar o resultado e tomar um número de decisões importantes. Informações sobre o custo total são úteis como uma entrada para uma série de decisões internas importantes, assim como para relatórios financeiros. No longo prazo para que o produto seja viável, o seu preço deve cobrir o seu custo total. Outras informações importantes podem ser extraídas a partir do custo unitário total, como introduzir um novo produto, para continuar um produto atual e analisar preços a longo prazo.

Na indústria quando se trata de custo, aborda-se o custo de produção, em que segundo Perossi (1982) uma indústria para chegar a seu produto final, precisa da matéria-prima base, materiais secundários, de pessoal e de equipamentos para a fabricação do seu produto. Além da produção, deverá existir uma direção que oriente como se fazer nos mais variados processos de transformações. Energia para movimentar as máquinas, depreciação dos bens pelo uso com o tempo, perda de materiais, materiais para conservação dos bens utilizados na industrialização e diversas outras despesas indiretas. Portanto todas estas despesas serão somadas dando origem ao custo de produção.

Martins (2000) traz três divisões de custo dentro da indústria, onde o custo de produção do período é a soma dos custos incorridos no período dentro da fábrica; custo de produção acabada é a soma dos custos contidos na produção acabada no período; custo dos produtos vendidos é a soma dos custos incorridos na produção dos bens que só agora estão sendo vendidos. O custo na indústria é diferente, pois apresenta além do estoque de matéria-prima, o estoque de produtos em elaboração e o estoque de produtos acabados, esses prontos para serem vendidos.

2.3 Custeio por absorção

Custeio significa forma de apropriação de custos. Existem diversas formas de custeio, dentre elas o custeio por absorção, que para Martins (2000) é o método derivado da aplicação dos princípios da contabilidade geralmente aceitos. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, de forma que os gastos relativos à fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

O custeio por absorção é válido para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício. No custeio por absorção, o valor da depreciação dos equipamentos e de outros imobilizados amortizáveis utilizados na produção deve ser distribuída aos produtos elaborados. Desta forma, os gastos vão para o ativo na forma de produtos, e só se tornam despesa quando da venda dos bens (MARTINS, 2000).

Em relação ao custeio por absorção, Hong et al. (2007) afirmam que os custos indiretos só podem ser apropriados de forma indireta, mediante bases de apropriação arbitrárias, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos, estimativas.

Neves e Viceconti (1998) definem custeio por absorção como um processo de apuração de custos, com o objetivo de ratear todos os seus elementos, tanto fixos quanto variáveis, em cada fase da produção. Assim, o custo é absorvido quando for atribuído a um produto ou unidade de produção, logo, cada unidade ou produto receberá uma parcela do custo, até que o valor aplicado seja totalmente absorvido pelo custo dos produtos vendidos ou pelos estoques finais.

Quanto a operacionalização do custeio por absorção, pode ocorrer de duas maneiras: sem departamentalização, quando os custos diretos são alocados diretamente nos produtos e os indiretos são alocados por rateios a partir de estimativas ou bases de rateio. Quando operacionalizado com departamentalização, a empresa é dividida em departamentos onde os custos indiretos são rateados para obter-se maior eficiência na alocação dos custos (ABBAS et al., 2012).

Um ponto importante no estudo do custeamento são os critérios e processos de departamentalização. Para Iudícibus (2009) o custeamento da produção por processo pode ser visto com uma sequência de fases ou operações em cada departamento, onde são aplicadas as matérias-primas, originando-se o produto acabado. Segundo Perez Júnior et al. (1999) departamentalização é a divisão da empresa em áreas distintas, de acordo com as atividades desenvolvidas em cada uma delas, dependendo da nomenclatura usada nas empresas as áreas poderão ser chamadas de departamentos, setores, centros de custos ou centro de despesas. Para os autores os departamentos podem ser divididos nas empresas em departamentos produtivos, onde são confeccionados os produtos de fato, e departamentos auxiliares também conhecidos como não produtivos, porém prestam apoio aos departamentos produtivos.

De acordo com Perez Júnior et al. (1999) com a departamentalização poderá existir um controle mais efetivo nos gastos de determinado departamento, também poderão ser tomadas decisões quanto a manter alguns processos internos ou contratar serviços de terceiros. Contudo, os custos indiretos de fabricação são a principal preocupação na departamentalização, como os custos de matéria-prima e mão-de-obra direta são facilmente calculáveis, a departamentalização poderia ser tratada apenas no que se refere aos custos indiretos, que constituem o problema central, pois são sujeitos a rateios, mais ou menos arbitrários (IUDÍCIBUS, 2009).

Com base no exposto por Iudícibus (2009, p.130) observa-se bases de rateio para alguns centros de custos: *Custos do Almoxarifado*: volume ou valor da matéria-prima utilizada, nos departamentos produtivos, quantidade de requisições de matéria prima emitidas pelos departamentos etc; *Custos de Manutenção de Edifícios*: área instalada de cada departamento, metros cúbicos etc;

Despesa de Aluguel: metros quadrados ocupados por cada centro de custo; *Departamento Médico*: número de funcionários de cada departamento, número de consultas etc; *Despesas de Manutenção de Máquinas*: apropriação direta em cada departamento, normalmente cotas normais de manutenção preventiva etc; *Força e Luz*: apropriação direta em cada departamento, através de medidores. Se não for possível através de algum critério que leve em conta o potencial de consumo do departamento; *Impostos sobre imóveis e a propriedade*: área de cada departamento etc.

Existem vantagens e desvantagens em adotar este método de custeio, como vantagem, esta forma de custeio "reconhece a estrutura dos custos atuais, já que todas as despesas, tanto diretas quanto indiretas, são consideradas. Todos os custos são debitados aos centros ou unidades de custo." (HONG et al., 2007, p.198), e ainda os estoques são avaliados pelo seu custo total. De acordo com Barbosa et al. (2011 apud ABBAS et al., 2012) são vantagens do custeio por absorção, agregar todos os custos, tanto os diretos quanto os indiretos, possibilidade de ser menos custoso para implantação, desde que não requeira a separação dos custos fixos das variáveis, além de seguir os princípios contábeis, sendo o método formalmente aceito.

Quando se tratam de desvantagens, Hong et al. (2007) indicam a distorção gerada com a variação no volume de produção, onde, quanto maior o volume de produção, menor o custo fixo unitário, esta distorção tem influência na utilidade gerencial do método de custeio. Os custos, por não se relacionarem com este ou aquele bem ou serviço, são quase sempre distribuídos com base em critérios de rateio com grande grau de arbitrariedade (BARBOSA, et al. 2011 apud ABBAS et al., 2012).

3. Procedimentos Metodológicos

A pesquisa desenvolvida pode ser classificada como descritiva quando aos objetivos. A pesquisa descritiva, "tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis." (GIL, 2002 p.42). Para Cruz e Ribeiro (2004) é o estudo, análise e interpretação dos fatos do mundo físico sem a interferência do pesquisador, como por exemplo pesquisas mercadológicas de opinião.

Além de ser uma pesquisa descritiva, o estudo pode ser classificado como estudo de caso, por ter como objetivo abordar uma empresa, que é um caso concreto, diferente de um estudo de uma organização hipotética. Neste estudo foram considerados dados reais da empresa pesquisada. De acordo com Fachin (2003) o estudo de caso é caracterizado por um estudo intensivo, levando em consideração principalmente a compreensão do assunto investigado, quando o estudo é intensivo podem aparecer relações que de outra forma não seriam descobertas. Martins (2004) afirma que o estudo de caso é uma tentativa de abranger todas as características mais importantes do tema que está sendo pesquisado.

Quanto a abordagem do problema a pesquisa realizada é qualitativa, com o objetivo de se aprofundar no conhecimento da empresa estudada. Para Gerhardt e Silveira (2009) a pesquisa qualitativa não se preocupa com a representatividade numérica, mas sim com o aprofundamento da compreensão do grupo estudado ou organização. Os pesquisadores que utilizam esse método buscam saber o porquê das coisas, não quantificando os valores e nem submetendo a prova de fatos. De acordo com Creswell (2007) a técnica de abordagem qualitativa é aquela que o investigador sempre faz alegações com base em perspectivas construtivas, o pesquisador coleta dados emergentes abertos, com o objetivo de desenvolver temas a partir dos dados.

No estudo foi realizada uma entrevista semiestruturada com a proprietária da empresa, onde foram abordados, a história da empresa, como iniciou, o que a proprietária fazia antes de iniciar o negócio, como o objetivo de conhecer a origem da empresa e desta forma fazer sua apresentação neste trabalho. Por meio da entrevista foi possível também abordar como era feita a gestão de custos da empresa e como era organizada a área administrativa e comercial, para através destas informações diagnosticar a gestão de custos utilizada atualmente na empresa, elaborar as propostas e apresentar recomendações.

Para Cruz e Ribeiro (2004) a entrevista é entendida como uma conversa orientada para um fim específico, com o fito de recolher dados e informações. Cervo et al. (2007) afirmam que os pesquisadores recorrem à entrevista sempre que tem a necessidade de obter dados que não podem ser encontrados em registros e fontes documentais e que podem ser fornecidos por certas pessoas. De acordo com Pereira (2007) a entrevista é uma técnica de conversação direta, conduzida por uma das partes, com o intuito de compreender uma situação, e isso exige uma ideia clara do pesquisador quanto a informação que está buscando.

Segundo Collis (2005) entrevista trata-se de um método de coleta de dados no qual perguntas são feitas a participantes selecionados para descobrir o que fazem, pensam ou sentem. Elas podem ser estruturadas com perguntas fechadas sendo preparadas com antecedência, como

por exemplo pesquisas de mercado. Entrevistas não estruturadas ou semiestruturadas, podem levar muito tempo e pode haver dificuldade para gravar as perguntas e respostas, controlar a gama de tópicos e depois analisar os dados. As perguntas podem ser com fim aberto e investigações podem ser usadas para explorar as respostas com mais profundidade.

Outro instrumento utilizado para coletar dados na empresa foi a observação, de forma que o pesquisador pode ser inserido no ambiente fabril, para assim conseguir estimar os tempos de produção dos produtos. Acompanhar as etapas de fabricação, possibilitou a coleta de informações a respeito de quais as quantidades de matérias-primas são utilizadas em cada produto, quanto tempo leva para serem produzidos, qual e quanto de tempo de mão-de-obra cada produto precisa para ser fabricado. Com estas informações foi possível descobrir qual é o custo unitário de cada produto, informação que nunca antes foi levantada na empresa.

A observação de acordo com Gil (2014) possui um papel imprescindível no processo de pesquisa, é o uso dos sentidos com vistas a adquirir os conhecimentos necessários para o cotidiano. Martins (2004) afirma que a observação utiliza os sentidos na obtenção de determinados aspectos da realidade. Não consiste apenas em ver ou ouvir, mas em examinar fatos ou fenômenos que se deseja estudar.

Collis (2005) afirma existem duas formas de conduzir a observação: observação não participante e observação participante. A observação não participante tem por objetivo observar e registrar o que as pessoas fazem em termos de suas ações e de seu comportamento sem envolvimento do pesquisador. O observador é separado das atividades que estão acontecendo e os sujeitos da pesquisa podem ou não saber que estão sendo observados. Já a observação participante é um método de coletar dados em que o pesquisador fica totalmente envolvido com os participantes e os fenômenos que estão sendo pesquisados. O objetivo é fornecer os meios de obter um entendimento detalhado de valores, motivos e práticas daqueles que estão sendo observados.

A técnica de análise de dados utilizada foi a descritiva, onde através dos diversos dados levantados por meio dos instrumentos de coleta utilizados neste estudo, foi possível analisá-los e descrever os resultados da pesquisa por meio de gráficos e tabelas, que serão apresentados a seguir.

4. Resultado da Pesquisa

4.1 Apresentação da empresa

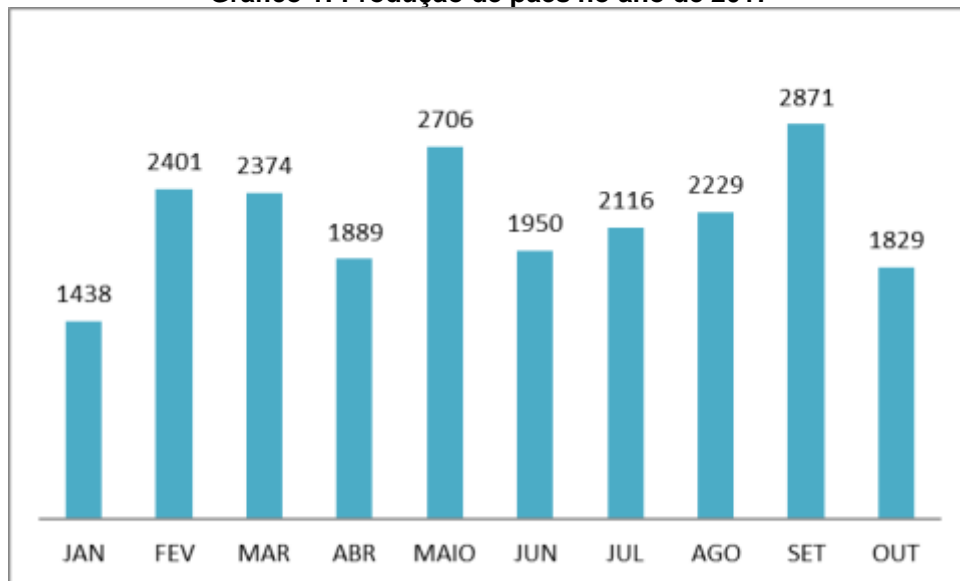
A empresa estudada é uma microempresa familiar não estruturada administrativamente, de forma que as atividades são desenvolvidas de acordo com a demanda e coordenadas pela proprietária, que não possui formação na área administrativa, mas é a responsável por toda produção e vendas da empresa que já está no mercado a aproximadamente 23 anos. A empresa possui fabricação própria de 23 produtos entre pães, biscoitos e confeitaria.

Seus fornecedores estão estabelecidos na grande Florianópolis, e enviam representantes que visitam a empresa semanalmente para efetuar as vendas. Os clientes da empresa também são da grande Florianópolis, com foco principal para os municípios de Biguaçu, São José e Governador Celso Ramos, onde a proprietária entrega as mercadorias cada dia em uma região diferente, de forma que os itinerários são pré-definidos de acordo com os dias da semana.

Com o objetivo de realizar este trabalho, e tendo em vista não haver nenhuma informação acerca de estoque de matéria-prima e produtos acabados, a partir de janeiro de 2017, iniciou-se um sistema de contagem de estoque de produtos acabados, realizada semanalmente com o objetivo de conhecer a produção, estimar a quantidade de vendas e saber qual o estoque de produtos acabados. Com essas informações foi possível analisar o comportamento da produção e das vendas ao longo do período.

O Gráfico 1 traz informações a respeito da quantidade produção desde o início do ano de 2017, para criar este grupo foram considerados os três tipos de pão fabricados pela empresa. É o grupo mais expressivo em termos de produção.

Gráfico 1: Produção de pães no ano de 2017

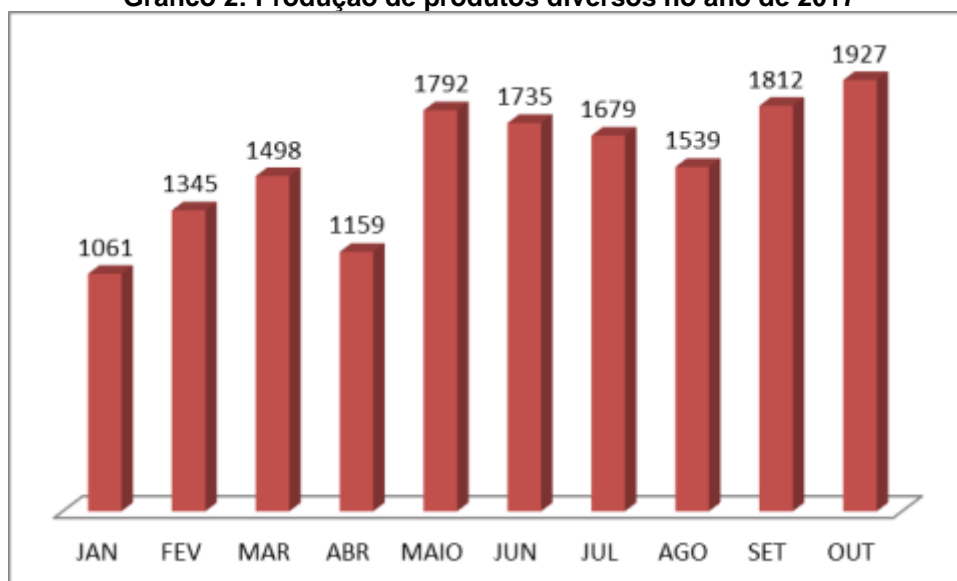


Fonte: dados da pesquisa (2017)

Como observa-se, no gráfico acima é exposta a produção dos pães, nele está representado a soma da produção dos pães de batata, milho e trançado, esses são os produtos que obtiveram destaque na produção apresentando o maior índice de produtividade, a pesar de sua oscilação com o passar dos meses a sua média mensal ficou acima de 2000 pães.

No Gráfico 2 estão representados todos os produtos que não se encaixam nos grupos dos pães, bolos, terceirizados e bolachas. Unir produtos tão diferentes deixa a análise prejudicada, porém na sequência serão descritos os produtos que compõe o grupo e sua participação.

Gráfico 2: Produção de produtos diversos no ano de 2017



Fonte: dados da pesquisa (2017)

O segundo grupo a obter destaque na produção foi o de diversos, que engloba principalmente o amendoim doce, que é o produto mais expressivo deste grupo com média mensal de mais de 500 pacotes por mês, seguido da rosca de massa que também apresenta expressiva média mensal de pouco mais de 500 unidades, além destes dois produtos que se destacam, temos a cocada, orelha de gato e queijada, que possuem uma média mensal de produção menos expressiva. Apesar do desempenho do mês de abril ter se destacado negativamente, o gráfico apresenta um movimento de crescimento e queda cíclico, com uma forte elevação de abril para maio, seguida de uma queda suave até o mês de agosto, quando a partir daí a produção volta a crescer. A média mensal deste grupo é de pouco mais de 1500 unidades.

O Gráfico 3 representa o grupo dos bolos, esse é o grupo que apresenta o segundo maior número de itens, perdendo apenas para o grupo dos terceirizados. Estes produtos são produzidos em quase todos os dias da semana, de terça a sábado, ficando atrás somente do grupo dos pães que são produzidos todos os dias exceto no domingo.

Gráfico 3: Produção de bolos no ano de 2017



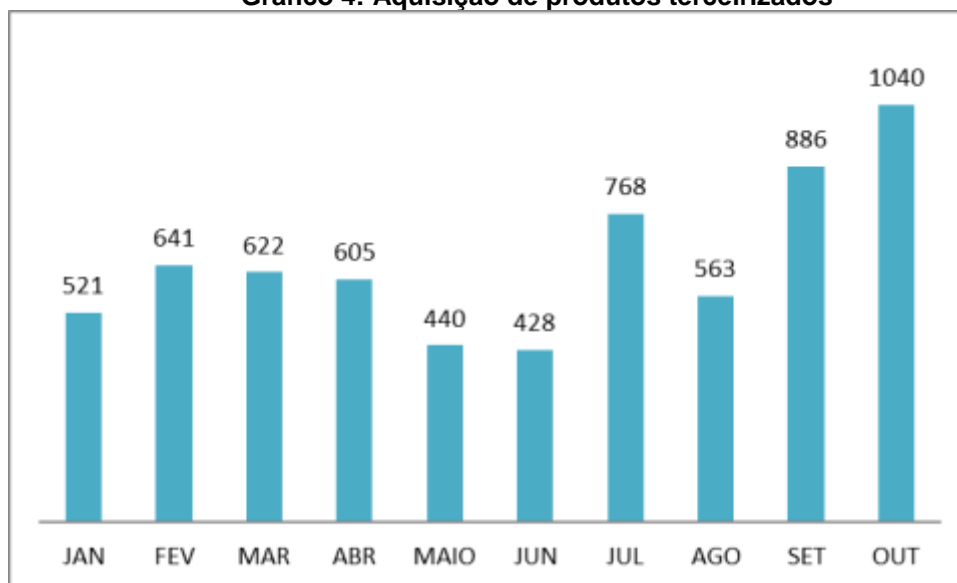
Fonte: dados da pesquisa (2017)

No grupo bolos, estão concentrados o segundo maior número de produtos, porém isso não reflete a quantidade de produção apresentando média mensal de quase 1300 unidades. Neste grupo estão representados os bolos de cuca de goiabada, abacaxi caramelizado, aipim, banana

caramelizada, cenoura, coco, chocolate, cuca com farofa, cuca com banana, laranja natural, milho verde, rocambole e toalha felpuda. O gráfico apresenta um comportamento diferente dos outros grupos, onde nesse grupo o primeiro trimestre a produção cresce partindo de 859 em janeiro para 1283 no final de março, no segundo trimestre observa-se uma grande oscilação com pico em maio e queda em junho, no terceiro há um crescimento, mas no mês de outubro pode-se observar uma forte queda, assim como aconteceu com o grupo dos pães.

O Gráfico 4 apresenta dados dos produtos terceirizados que são comprados pela empresa para aumentar o seu mix de vendas, neste grupo não existe a produção, eles são adquiridos de três fornecedores, dois de Tijucas-SC e um de Biguaçu-SC.

Gráfico 4: Aquisição de produtos terceirizados

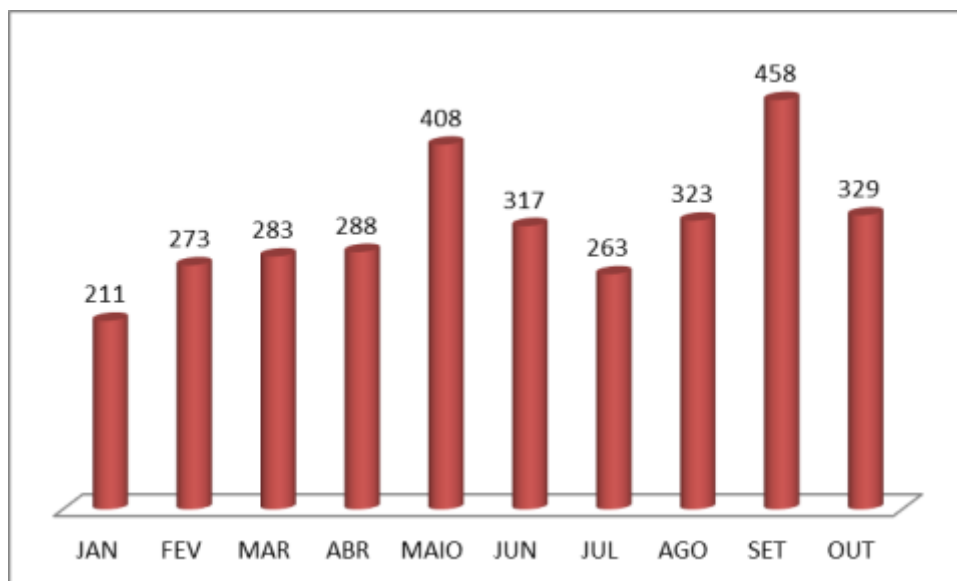


Fonte: dados da pesquisa (2017)

O grupo dos produtos terceirizados é constituído por quatorze itens, são eles: amendoim salgado, biscoito integral, bolacha amanteigada, bolacha de coco com nata, bolacha de leite condensado, bolacha de natal, broa de amendoim, broa de chocolate, broa de milho, salgadinho de bacon, salgadinho de salsa e cebola, beiju, cuscuz e santa fé. A compra dos produtos oscila pouco nos meses de janeiro até abril, em maio e junho percebe-se uma considerável queda de 605 para 440 e posteriormente 428 unidades. No mês seguinte observa-se um crescimento para 768 unidades, uma redução para 563 em agosto e depois de agosto até outubro acontece um crescimento expressivo chegando em outubro a quantidade de 1040 unidades.

O Gráfico 5 traz dados sobre o grupo das bolachas produzidas em 2017, esse é o menor grupo, tanto em quantidade de itens, quanto em unidades produzidas, se forem analisadas individualmente e comparadas com as bolachas compradas de terceiros, sua produção é muito maior do que a aquisição das outras, porém a diferença em quantidade unitária de produtos aparece, pelo motivo de o grupo dos produtos terceirizados possuir quatorze itens e o das bolachas apenas dois.

Gráfico 5: Produção de bolachas no ano de 2017



Fonte: dados da pesquisa (2017)

4.2 Diagnóstico da gestão de custos utilizada

O cenário tradicional de microempresas familiares é o de não possuir estruturação administrativa e operar de forma empírica sem que sejam usadas ferramentas de gestão trabalhadas na academia. Neste sentido, buscou-se realizar uma pesquisa voltada para área de custos da empresa em estudo, haja vista, não possuir nenhum histórico de sua produção nem tão pouco das vendas nos últimos 23 anos. A gestão de custos utilizada pela empresa é muito simples, até mesmo por não haver um suporte formal, apenas o conhecimento empírico da proprietária dos assuntos desta natureza. Observa-se que a empresa é uma extensão da residência da proprietária, de forma que não existe divisão entre as contas da casa e as contas da empresa, esse problema não é exclusividade desta empresa especificamente, mas é um comportamento de microempresas familiares em geral.

Todos os gastos da empresa são controlados através de anotações, do controle dos cheques usados para pagar os fornecedores e do cartão de crédito de uma rede de supermercados atacadista, que é usado para fazer compras para casa e empresa simultaneamente. O controle da conta bancária cabe exclusivamente à proprietária do negócio, fazendo a conferência dos prazos dos cheques e conferindo as necessidades de aporte de dinheiro nesta conta. Todas receitas realizadas por meio das transações de mercadorias são reunidas, e desta receita saem os recursos para cobrir os custos e despesas da empresa, a proprietária não tem salário fixo, com isso ela faz retiradas do resultado da empresa sempre que necessário. Existe também uma colaboradora, filha da proprietária que trabalha na produção e nas vendas, e uma colaboradora que auxilia nos serviços gerais, que recebem um salário fixo, o cônjuge da proprietária também trabalha na empresa em horários que não coincidem com o seu emprego, porém não recebe remuneração da panificadora.

O estoque não possui nenhum sistema de controle ou anotação, de maneira que é realizado de forma visual. A proprietária recebe os vendedores que representam os fornecedores, e através de uma checagem visual do estoque de matéria-prima faz os pedidos. Isso também ocorre com a produção, não existia nenhum controle do que foi produzido ou vendido, até o início do ano quando através de uma planilha impressa em uma folha, que passou a ser preenchida com as quantidades de produção e o estoque no final de cada semana. Esses dados são lançados em uma planilha eletrônica, porém essa informação está sendo usada somente como histórico por hora, haja vista que a empresa não possui ainda ninguém com o domínio básico do software. Desta forma, a decisão da quantidade de produção é tomada levando em consideração a experiência da proprietária e sua referência das vendas da semana anterior.

Além dos produtos que são fabricados pela empresa, quatorze itens do mix são terceirizados, segundo a proprietária é uma forma de diversificar o mix de produtos, pois existem dois tipos de público alvo da empresa, o principal são pontos de vendas fixos, como mercearias, minimercados, padarias, feiras entre outros. Mas também existe a venda no varejo, onde a proprietária sai de carro com um alto-falante anunciando os produtos, fazendo as vendas quando abordada pelos clientes na rua. Esse é o principal público para o qual os produtos terceirizados são ofertados.

4.3 Propostas

4.3.1 Identificação dos gastos

Foram identificados primeiramente os gastos da empresa. Como se trata de uma indústria, ficou evidente o volume de matéria-prima formando o estoque, e o quanto isso impacta no custo da empresa.

Na Tabela 1 são apresentados os gastos levantados na empresa no período de um mês, os valores são estimativas médias de consumo de matérias-primas, mão-de-obra, e despesas diversas.

Tabela 1: Gastos médios mensais doces caseiros

GASTO	VALOR MENSAL	GASTO	VALOR MENSAL
Abacaxi	R\$ 64,00	Fermento Químico	R\$ 59,94
Achocolatado Central	R\$ 88,92	Filme	R\$ 143,96
Achocolatado mMelken Harald	R\$ 144,42	Fubá	R\$ 56,40
Açúcar Cristar	R\$ 816,82	Gás	R\$ 180,00
Açúcar de Baunilha	R\$ 25,80	Goiabada	R\$ 25,33
Água	R\$ 91,27	Goiabada Cremosa	R\$ 132,24
Aipim	R\$ 40,00	Laranja	R\$ 15,84
Amendoim	R\$ 390,00	Leite	R\$ 216,00
Amido de Milho	R\$ 99,18	Leite Condensado	R\$ 19,97
Banana	R\$ 144,00	Lenha	R\$ 981,82
Bandeja 21X14	R\$ 114,08	Limão	R\$ 6,00
Bandeja 24X18	R\$ 183,76	Margarina	R\$ 407,76
Banha	R\$ 99,00	Massa de Mandioca	R\$ 840,00
Batata	R\$ 20,00	Milho Verde	R\$ 51,20
Canela em Pó	R\$ 48,00	Óleo	R\$ 530,00
Cenoura	R\$ 20,00	Ovos	R\$ 760,00
Chocolate Granulado	R\$ 59,44	Produtos de Limpeza	R\$ 160,00
Coco	R\$ 799,20	Produtos Terceirizados	R\$ 1.563,12
Combustível	R\$ 800,00	Sal	R\$ 26,00
Corante	R\$ 18,82	Salários	R\$ 7.600,00
Cravo	R\$ 100,00	Seguro do Carro	R\$ 62,50
Creme de Confeiteiro	R\$ 16,80	Telefone	R\$ 142,73
Embalagem	R\$ 533,00	Trigo Itaipu	R\$ 684,00
Emustab	R\$ 187,50	Trigo Nita	R\$ 224,00
Energia	R\$ 278,21	Trigo Vó Eliza Premium	R\$ 980,00
Erva Doce	R\$ 48,40	Trocas	R\$ 350,00
Fermento Biológico	R\$ 390,00	Total de Gasto Mensal	R\$ 21.839,42

Fonte: dados da pesquisa (2017)

A Tabela 1 foi elaborada com base nos gastos da empresa, que primeiramente foram levantados item a item, posteriormente foram calculadas as médias mensais de consumo no caso das matérias-primas, do gasto mensal com mão-de-obra, e as despesas diversas foram calculadas com base em médias. Os valores apresentados foram calculados através de informações coletadas por meio de notas fiscais de pagamento de fornecedores, e informações disponibilizadas em conversas com a proprietária nas visitas realizadas na empresa.

4.3.2 Classificação dos gastos

De acordo com a literatura, os gastos podem ser classificados em diferentes grupos, como investimento, custo, despesa e perda. Na empresa estudada foi possível observar os gastos médios mensais, expostos na Tabela 1, a partir deles foi realizada a divisão nos grupos custo e despesa. No grupo investimento não foi encontrado nenhum gasto neste período, de acordo com informações obtidas com a proprietária e através da observação realizada na empresa, constatou-se que os últimos investimentos feitos foram na ampliação da área externa. Foi realizada troca da cobertura e construção de um pequeno depósito para armazenar a lenha cortada para queimar no forno, e a aquisição de um forno usado. O forno adquirido tem praticamente o dobro da capacidade produtiva do forno usado anteriormente. Porém esses foram investimentos feitos em período anterior ao do estudo.

Nos custos estão todos os gastos relacionados com o processo de produção, dentre eles principalmente a matéria-prima, que é o maior gerador de custo da empresa, até por se tratar de uma indústria, além da matéria-prima, compõe os custos, os salários, a energia, a água, e produtos de limpeza utilizados na fábrica. Os custos da empresa estão expostos na Tabela 2.

Tabela 2: Custos médios mensais doces caseiros

CUSTO	VALOR MENSAL	CUSTO	VALOR MENSAL
Abacaxi	R\$ 64,00	Fermento Biológico	R\$ 390,00
Achocolatado Central	R\$ 88,92	Fermento Químico	R\$ 59,94
Achocolatado mMelken Harald	R\$ 144,42	Filme	R\$ 143,96
Açúcar Cristar	R\$ 816,82	Fubá	R\$ 56,40
Açúcar de Baunilha	R\$ 25,80	Gás	R\$ 180,00
Água	R\$ 91,27	Goiabada	R\$ 25,33
Aipim	R\$ 40,00	Goiabada Cremosa	R\$ 132,24
Amendoim	R\$ 390,00	Laranja	R\$ 15,84
Amido de Milho	R\$ 99,18	Leite	R\$ 216,00
Banana	R\$ 144,00	Leite Condensado	R\$ 19,97
Bandeja 21X14	R\$ 114,08	Lenha	R\$ 981,82
Bandeja 24X18	R\$ 183,76	Limão	R\$ 6,00
Banha	R\$ 99,00	Margarina	R\$ 407,76
Batata	R\$ 20,00	Massa de Mandioca	R\$ 840,00
Canela em Pó	R\$ 48,00	Milho Verde	R\$ 51,20
Cenoura	R\$ 20,00	Óleo	R\$ 530,00
Chocolate Granulado	R\$ 59,44	Ovos	R\$ 760,00
Coco	R\$ 799,20	Produtos de Limpeza	R\$ 160,00
Corante	R\$ 18,82	Sal	R\$ 26,00
Cravo	R\$ 100,00	Salários	R\$ 5.100,00
Creme de Confeiteiro	R\$ 16,80	Trigo Itaipu	R\$ 684,00
Embalagem	R\$ 533,00	Trigo Nita	R\$ 224,00
Emustab	R\$ 187,50	Trigo Vó Eliza Premium	R\$ 980,00
Energia	R\$ 278,21		
Erva Doce	R\$ 48,40	Total de Custo Mensal	R\$ 16.421,08

Fonte: dados da pesquisa (2017)

A Tabela 2 apresenta os custos da empresa, obtidos após a separação na tabela dos gastos, das despesas. Assim estão representados os custos diretos e indiretos, estes posteriormente serão separados para que sejam melhor analisados. Devido a quantidade de produtos fabricados, a tabela apresenta diversos insumos e seus respectivos valores de aquisição.

As despesas identificadas na empresa no período foram principalmente com os produtos terceirizados, como já exposto anteriormente são produtos que a empresa compra para ampliar o seu mix, depois observa-se as despesas com combustível, pois o carro é o principal meio para efetuar as vendas, assim o combustível se destaca na composição das despesas. Ainda relacionado ao carro tem-se o seguro, porém é menos representativo, além destas despesas temos o telefone fixo, que é utilizado para fazer pedidos e receber encomendas, além destas despesas, observa-se a despesa com trocas de mercadorias, conforme apresentado na Tabela 3, que traz os itens que compõe a despesa média mensal e seus respectivos valores.

Tabela 3: Despesas médias mensais doces caseiros

DESPESA	VALOR MENSAL
Combustível	R\$ 800,00
Produtos Terceirizados	R\$ 1.563,12
Seguro do Carro	R\$ 62,50
Telefone	R\$ 142,73
Trocas	R\$ 350,00
Total de Despesa Mensal	R\$ 2.918,35

Fonte: dados da pesquisa (2017)

Na Tabela 3 observam-se as despesas da empresa, onde o item que mais contribui é o de produtos terceirizados, seguido pelo combustível que apresenta valor expressivo, que se deve pela utilização do carro para fazer as 90% das vendas da empresa. Posteriormente apresentam-se as contas com menor impacto, porém não menos importantes que são as trocas de mercadorias nos pontos de venda, o telefone que é utilizado principalmente para fazer pedidos e receber encomendas.

No período do estudo não foi identificada nenhuma perda, porém, conforme relato da proprietária, alguns anos atrás houve um problema com o forno antigo. Ocorreu um descuido com a temperatura, uma das tubulações de água que compõe o sistema de aquecimento estourou com a elevada temperatura destruindo parcialmente a fornalha, o reparo durou aproximadamente uma semana.

4.3.3 Alocação dos custos diretos

Nos custos diretos foram considerados apenas as matérias-primas, usando como base as informações sobre a quantidade de matéria-prima utilizada em cada produto por meio das receitas, que foram disponibilizadas pela proprietária. A Tabela 4 representa de forma concisa o custo de matéria-prima utilizada por cada produto, nos 23 produtos que a empresa fabrica.

Tabela 4: Custos diretos

Produtos	Média da Produção Mensal	Custo Direto
		Matéria-Prima
Amendoim Doce	537	0,59
Bolo de Cuca de Goiabada	82	3,22
Bolo de Abacaxi Caramelizado	78	2,95
Bolo de Aipim	20	1,08
Bolo de Banana Caramelizada	134	2,65
Bolo de Cenoura	121	1,50
Bolo de Coco	259	2,15
Bolo de Chocolate	103	2,64
Bolo de Cuca com Fafora	56	2,36
Bolo de Cuca com Banana	75	2,81
Bolo de Laranja Natural	34	1,87
Bolo de Milho Verde	150	1,07
Bolo de Rocambole	58	1,36
Bolo Toalha Felpuda	113	3,13
Broa de Coco	227	1,24
Broa de Goiabada	88	0,73
Cocada	86	1,75
Orelha de Gato	233	0,81
Pão de Batata	517	0,89
Pão de Milho	904	0,67
Pão Trançado	760	0,88
Queijada	174	1,79
Rosca de Massa	524	1,30

Fonte: dados da pesquisa (2017)

Na Tabela 4 estão representados os custos unitários da matéria-prima dos produtos fabricados pela empresa em reais. Para calcular esse custo foram usadas a quantidade de insumos para produzir cada uma das 23 receitas, todos os itens juntos somam aproximadamente 50 itens. As informações acerca das receitas dos produtos estão posteriormente detalhadas.

Juntamente com o valor do custo unitário de cada produto, está a quantidade média mensal de produção, o que possibilita mensurar quais os produtos representam um maior custo com base na

sua quantidade de produção e seu custo unitário.

4.3.4 Alocação dos custos indiretos

Os custos indiretos alocados foram a mão-de-obra, o consumo de lenha no forno, o gás, a energia elétrica e os produtos de limpeza. As bases para os rateios serão detalhadas a seguir.

No rateio da mão-de-obra, foi utilizada a soma dos salários das colaboradoras, juntamente com a estimativa do salário da proprietária e de seu cônjuge. A proprietária afirmou quando perguntada que não tem salário fixo, pois ela faz retiradas do caixa da empresa durante o mês sempre que necessário, mas para fins de apuração de custo de mão-de-obra estipulou-se um salário de R\$ 2500,00 para ela, esse foi o mesmo salário atribuído à mão-de-obra do seu cônjuge, que trabalha na empresa, mas não tem salário.

Para o cálculo do uso do custo do forno foi considerado a quantidade de m³ de lenha utilizado em média por mês, e verificado quantas horas mensais o forno fica em atividade, com esses dados foi possível mensurar quantos m³ de lenha são gastos por hora e depois por minutos, assim por meio das informações de quanto tempo cada produto utiliza o forno, multiplicando pela quantidade de lenha consumida pelo forno naquele tempo foi obtido o número que multiplicado pelo custo do m³ da lenha e dividido pela quantidade média de produtos fabricada mensalmente, desta forma o custo mensal de lenha foi rateado na produção e pode-se chegar a um valor unitário em cada um dos produtos.

Para calcular o gás, verificou-se quantas receitas são feitas em média na semana somando o tempo de utilização do gás, à esse valor foi acrescido 20 minutos por não haver um controle na válvula do gás e multiplicado por 4 semanas obtendo a quantidade em minutos de utilização por mês, depois descobriu-se qual era o consumo de gás em um minuto, esse valor foi multiplicado pelo valor de quilo do gás obtendo o custo em R\$ de gás por minuto de utilização, a partir deste valor foi multiplicado pelo tempo que cada receita gastava de gás para obter o seu custo.

Para calcular a água, a energia elétrica e os produtos de limpeza, foi utilizado a mesma base de rateio, com os custos diretos calculados, foi realizado o percentual do custo direto unitário mensal, para ratear os custos indiretos de produção em cada produto.

Não foi possível verificar o consumo de cada máquina utilizada no processo por ter o consumo desconhecido, assim optou-se por ratear a energia com base no percentual do custo direto, como os valores da água, energia e produtos de limpeza eram mensais, o valor após ser calculado com base no custo direto, foi dividido pela produção média mensal e assim foi possível conhecer qual o custo total de produção unitário de cada produto fabricado pela empresa, conforme apresentado na Tabela 5.

Tabela 5: Custos indiretos doces caseiros

Produtos	Media da Produção Mensal	Critérios de Rateio				Custo Indireto						Custo Indireto Total	Custo Total
		Custo Direto Mensal	Tempo de Fabricação minutos	Tempo Forno minutos	Tempo Gás minutos	Mão-de-Obra	Forno	Gás	Água	Energia	Produtos de Limpeza		
Amendoin Doce	537	314,62	0,80	0,17	0,17	0,15	0,004	0,04	0,01	0,02	0,014	0,242	0,83
Bolo de Cuca de Goiabada	82	263,95	15	12,50		2,88	0,29		0,04	0,14	0,078	3,427	6,65
Bolo de Abacaxi Caramelizado	78	231,06	8,8	6,25		1,68	0,15		0,04	0,12	0,071	2,061	5,01
Bolo de Aipim	20	21,78	16,7	15,00		3,20	0,35		0,01	0,05	0,026	3,633	4,71
Bolo de Banana Caramelizada	134	356,08	8,8	6,25		1,68	0,15		0,04	0,11	0,064	2,037	4,69
Bolo de Cenoura	121	182,07	8,1	5,00		1,56	0,12		0,02	0,06	0,036	1,796	3,30
Bolo de Coco	259	556,48	7,9	7,06		1,52	0,16		0,03	0,09	0,052	1,860	4,01
Bolo de Chocolate	103	271,28	7,5	5,00		1,44	0,12		0,04	0,11	0,064	1,767	4,41
Bolo de Cuca com Fafora	56	132,30	7,5	6,25		1,44	0,15		0,03	0,10	0,057	1,774	4,14
Bolo de Cuca com Banana	75	210,38	8,1	6,25		1,56	0,15		0,04	0,12	0,068	1,930	4,74
Bolo de Laranja Natural	34	62,89	7,5	5,00		1,44	0,12		0,03	0,08	0,045	1,705	3,58
Bolo de Milho Verde	150	160,88	8,4	7,50		1,62	0,17		0,01	0,05	0,026	1,879	2,95
Bolo de Rocambole	58	78,92	3,3	1,67		0,64	0,04		0,02	0,06	0,033	0,787	2,15
Bolo Toalha Felpuda	113	354,23	6,9	5,00		1,32	0,12		0,04	0,13	0,076	1,686	4,81
Broa de Coco	227	281,94	3,0	2,00		0,58	0,05		0,02	0,05	0,030	0,722	1,96
Broa de Goiabada	88	63,85	4,0	2,00		0,77	0,05		0,01	0,03	0,018	0,872	1,60
Cocada	86	150,64	2,2		1,67	0,43		0,38	0,02	0,07	0,042	0,942	2,69
Orelha de Gato	233	189,84	1,4		0,82	0,26		0,18	0,01	0,03	0,020	0,513	1,33
Pão de Batata	517	457,95	4,0	0,69	0,28	0,77	0,02	0,06	0,01	0,04	0,021	0,923	1,81
Pão de Milho	904	603,62	4,1	1,29	0,29	0,79	0,03	0,06	0,01	0,03	0,016	0,937	1,61
Pão Trançado	760	668,68	3,9	0,56	0,28	0,75	0,01	0,06	0,01	0,04	0,021	0,892	1,77
Queijada	174	311,00	3,0	1,00	0,67	0,58	0,02	0,15	0,02	0,08	0,043	0,892	2,68
Rosca de Massa	524	683,22	1,3	0,52	0,07	0,25	0,01	0,01	0,02	0,05	0,032	0,382	1,69

Fonte: dados da pesquisa (2017)

A Tabela 5 apresenta de que forma foram rateados os custos indiretos de produção e suas bases para o rateio, assim foi possível conhecer qual é o custo total de cada produto fabricado pela empresa, todos os valores representando custo na tabela estão expressos em Reais, já os valores que representam tempo, foram expressos em minutos.

4.3.5 Análise dos preços de venda praticados na empresa

Depois de todos os custos diretos alocados e custos indiretos rateados, foi possível verificar qual é a margem de contribuição de cada produto, e desta forma apresentar à empresa seus custos de produção, por se tratar de uma empresa familiar e de pequeno porte nunca foi um objetivo despende esforço para apurar os custos.

Os custos nunca foram apurados por diversos motivos, desde falta de tempo à falta de conhecimento para realizar essa tarefa. Por meio deste estudo foi possível identificar quais são os produtos que tem uma contribuição maior na receita da empresa, e qual produto está causando prejuízo, antes não era possível apontar por não possuir informação para tal.

Com base nos dados levantados no estudo, com informações fornecidas pela proprietária e através de observação foi possível mensurar e analisar as informações contidas na Tabela 6 acerca do preço de custo e preço de venda:

Tabela 6: Preços de venda para o atacado

Produtos	Produção Média Mensal	Custo unitário	Preço de Venda no Atacado	Margem de Contribuição %
Amendoim Doce	537	0,79	1,5	90,09
Bolo de Cuca de Goiabada	82	5,93	4,5	-24,07
Bolo de Abacaxi Caramelizado	78	4,59	4,5	-1,92
Bolo de Aipim	20	3,91	3,5	-10,53
Bolo de Banana Caramelizada	134	4,27	4,5	5,48
Bolo de Cenoura	121	2,91	3,5	20,24
Bolo de Coco	259	3,63	3,5	-3,59
Bolo de Chocolate	103	4,05	4,5	11,22
Bolo de Cuca com Fafora	56	3,78	4,5	19,16
Bolo de Cuca com Banana	75	4,35	4,5	3,39
Bolo de Laranja Natural	34	3,22	4,5	39,86
Bolo de Milho Verde	150	2,55	3,5	37,41
Bolo de Rocambole	58	1,99	5	151,47
Bolo Toalha Felpuda	113	4,48	4,5	0,39
Broa de Coco	227	1,82	3,5	92,51
Broa de Goiabada	88	1,41	3,5	148,94
Cocada	86	2,58	3,5	35,53
Orelha de Gato	233	1,26	3,5	177,47
Pão de Batata	517	1,62	3,5	116,58
Pão de Milho	904	1,41	3,5	148,64
Pão Trançado	760	1,59	3,5	120,73
Queijada	174	2,53	3,5	38,09
Rosca de Massa	524	1,62	3,5	115,67
Amendoim Salgado	46	2,2	3,5	59,09
Biscoito Integral	44	2,2	3,5	59,09
Bolacha Amanteigada	44	2,2	3,5	59,09
Bolacha de Coco com Nata	44	2,2	3,5	59,09
Bolacha de Leite Condensado	44	2,2	3,5	59,09
Bolacha de Natal	43	2,2	3,5	59,09
Broa de Amendoim	44	2,2	3,5	59,09
Broa de Chocolate	44	2,2	3,5	59,09
Broa de Milho	45	2,2	3,5	59,09
Salgadinho de Bacon	44	2,2	3,5	59,09
Salgadinho de Salsa e Cebola	44	2,2	3,5	59,09
Beiju	48	2,6	3,5	34,62
Cuscuz	48	2,6	3,5	34,62
Santa Fé	71	3,5	4,5	28,57

Fonte: dados da pesquisa (2017)

Os valores da coluna produção média mensal está expressa em unidades, as colunas custo unitário e preço de venda no varejo estão expressas em Reais e a coluna margem de contribuição está expressa em porcentagem. Na Tabela 6, observa-se a coluna com o custo unitário de cada produto produzido e o custo de aquisição dos produtos terceirizados, que estão identificados com cores diferentes, a última coluna está a margem de contribuição de cada unidade de produto, essa foi calculada levando em consideração o custo de produção e o valor de venda para o atacado (padarias, mercados, mercearias e semelhantes).

Com a visualização da margem de contribuição é possível identificar o prejuízo que está ocorrendo, na categoria dos bolos onde, em quatro tipos estão sendo comercializados abaixo do preço de custo. Além dessas margens negativas, os bolos que apresentam margem positiva, são na sua maioria abaixo de 20% de lucro, o que não é considerado atrativo. O único que possui destaque positivo é o bolo de rocambole, porém sua produção é reduzida com média mensal de 58 unidades.

Em relação as bolachas produzidas as lucratividades alcançam índices acima de 90%, ficando acima dos produtos terceirizados, que são do mesmo segmento e apresentam quase 60% de lucro. O Beiju, Cuscuz e Santa fé, ficam abaixo dos 40%.

Porém a pesar de alguns bolos apresentarem um resultado negativo, existem produtos que estão bem acima da média, e são os responsáveis de manter o resultado positivo no final de cada mês. São eles o Amendoim doce, apresentando uma venda mensal alta de quase 540 unidades e 90% de margem de contribuição. Outro produto é a rosca de massa, com produção de 524 unidades por mês e margem de mais de 115%, ainda se destaca a orelha de gato com uma produção menor de 233 unidades mês, mas com margem de pouco mais de 177%. Para finalizar os produtos que mais se destacam são os pães, que juntos somam uma produção de 2180 por mês e apresentam uma margem de 116% para o pão de batata, 120% para o pão trançado e 148% para o pão de milho.

Além da análise dos preços praticados no atacado (padarias, mercados, mercearias entre outros), observa-se o preço praticado no varejo, esses preços estão representados na Tabela 7, essas vendas representam uma quantidade inferior às vendas realizadas no atacado:

Tabela 7: Preço de vendas para o varejo

Produtos	Produção Média Mensal	Custo unitário	Preço de Venda no Varejo	Margem de Contribuição %
Amendoim Doce	537	0,79	1,5	90,09
Bolo de Cuca de Goiabada	82	5,93	5	-15,63
Bolo de Abacaxi Caramelizado	78	5,01	5	-0,15
Bolo de Aipim	20	3,91	5	27,82
Bolo de Banana Caramelizada	134	4,27	5	17,20
Bolo de Cenoura	121	2,91	5	71,77
Bolo de Coco	259	3,63	5	37,73
Bolo de Chocolate	103	4,05	5	23,58
Bolo de Cuca com Fafora	56	3,78	5	32,39
Bolo de Cuca com Banana	75	4,35	5	14,87
Bolo de Laranja Natural	34	3,22	5	55,40
Bolo de Milho Verde	150	2,55	5	96,30
Bolo de Rocambole	58	1,99	5	151,47
Bolo Toalha Felpuda	113	4,48	5	11,54
Broa de Coco	227	1,82	3,5	92,51
Broa de Goiabada	88	1,41	3,5	148,94
Cocada	86	2,58	3,5	35,53
Orelha de Gato	233	1,26	3,5	177,47
Pão de Batata	517	1,62	5	209,39
Pão de Milho	904	1,41	5	255,20
Pão Trançado	760	1,59	5	215,33
Queijada	174	2,53	3,5	38,09
Rosca de Massa	524	1,62	3,5	115,67
Amendoim Salgado	46	2,2	3,5	59,09
Biscoito Integral	44	2,2	3,5	59,09
Bolacha Amanteigada	44	2,2	3,5	59,09
Bolacha de Coco com Nata	44	2,2	3,5	59,09
Bolacha de Leite Condensado	44	2,2	3,5	59,09
Bolacha de Natal	43	2,2	3,5	59,09
Broa de Amendoim	44	2,2	3,5	59,09
Broa de Chocolate	44	2,2	3,5	59,09
Broa de Milho	45	2,2	3,5	59,09
Salgadinho de Bacon	44	2,2	3,5	59,09
Salgadinho de Salsa e Cebola	44	2,2	3,5	59,09
Beiju	48	2,6	3,5	34,62
Cuscuz	48	2,6	3,5	34,62
Santa Fé	71	3,5	5,5	57,14

Fonte: dados da pesquisa (2017)

Os valores da coluna produção média mensal está expressa em unidades, as colunas custo unitário e preço de venda no varejo estão expressas em Reais e a coluna margem de contribuição está expressa em porcentagem. Quando os preços das vendas no varejo são analisados, observa-se uma melhora considerável, porém novamente no grupo dos bolos, apenas quatro dos treze produtos, que atingem pelo menos 40% de margem, a diferença para os preços praticados no atacado é que agora apenas dois deles geram prejuízo na venda. Mesmo possuindo margem positiva, o trabalho despendido para produção e venda desses produtos exige uma contribuição de no mínimo 40% de lucro.

O amendoim doce assim como os produtos terceirizados não sofrem alteração por serem comercializados pelo mesmo preço tanto no atacado quanto no varejo, desta forma as margens se mantêm, e agora a produção própria de bolachas se mostra ainda mais lucrativa, apresentando margens melhores que as apresentadas na venda por atacado, com margens de 92% e 148% para broa de côco e broa de goiabada respectivamente.

Os produtos que se destacam são os mesmos, mas agora com margens melhores, com exceção do amendoim doce, da rosca de massa, e da orelha de gato, que possuem o mesmo preço de venda e consequentemente a mesma margem. Os pães novamente se destacam por ter o preço de venda no varejo R\$1,50 maior do que o preço de venda do atacado. A margem do pão de batata é de quase 210%, o pão trançado tem pouco mais de 215% e o pão de milho sendo o produto com a maior margem de contribuição, pouco mais de 255% e maior produção média mensal, cerca de 904 unidades mês.

Após identificar os custos de cada um dos vinte e três produtos fabricados na empresa, e comparando o custo unitário dos produtos com os seus valores de venda, seja para o atacado ou para o varejo, foi possível perceber a oscilação nas margens de lucro, é natural haver preços diferentes até por conta das exigências do mercado.

Porém o que deve ser analisado com cuidado, é a existências de produtos com margens negativas, e abaixo de um valor aceitável de retorno. Desta forma com os dados e informações analisadas neste estudo foi possível calcular um preço de venda mínimo de vendas para que a empresa não tenha prejuízo, e que o lucro possa satisfazer a rentabilidade mínima esperada pelo negócio. Para isso a Tabela 8 a seguir, traz dados referentes ao cálculo do preço de venda mínimo sugerido.

Tabela 8: Preço de venda mínimo sugerido

Produtos	Produção Média Mensal	Custo unitário	Preço de Venda praticado no Atacado	Preço de Venda praticado no Varejo	Preço de vendas mínimo sugerido
Amendoim Doce	537	0,79	1,5	1,5	1,10
Bolo de Cuca de Goiabada	82	5,93	4,5	5	8,30
Bolo de Abacaxi Caramelizado	78	4,59	4,5	5	6,42
Bolo de Aipim	20	3,91	3,5	5	5,48
Bolo de Banana Caramelizada	134	4,27	4,5	5	5,97
Bolo de Cenoura	121	2,91	3,5	5	4,08
Bolo de Coco	259	3,63	3,5	5	5,08
Bolo de Chocolate	103	4,05	4,5	5	5,66
Bolo de Cuca com Fafora	56	3,78	4,5	5	5,29
Bolo de Cuca com Banana	75	4,35	4,5	5	6,09
Bolo de Laranja Natural	34	3,22	4,5	5	4,50
Bolo de Milho Verde	150	2,55	3,5	5	3,57
Bolo de Rocambole	58	1,99	5	5	2,78
Bolo Toalha Felpuda	113	4,48	4,5	5	6,28
Broa de Coco	227	1,82	3,5	3,5	2,55
Broa de Goiabada	88	1,41	3,5	3,5	1,97
Cocada	86	2,58	3,5	3,5	3,62
Orelha de Gato	233	1,26	3,5	3,5	1,77
Pão de Batata	517	1,62	3,5	5	2,26
Pão de Milho	904	1,41	3,5	5	1,97
Pão Trançado	760	1,59	3,5	5	2,22
Queijada	174	2,53	3,5	3,5	3,55
Rosca de Massa	524	1,62	3,5	3,5	2,27
Amendoim Salgado	46	2,2	3,5	3,5	3,08
Biscoito Integral	44	2,2	3,5	3,5	3,08
Bolacha Amanteigada	44	2,2	3,5	3,5	3,08
Bolacha de Coco com Nata	44	2,2	3,5	3,5	3,08
Bolacha de Leite Condensado	44	2,2	3,5	3,5	3,08
Bolacha de Natal	43	2,2	3,5	3,5	3,08
Broa de Amendoim	44	2,2	3,5	3,5	3,08
Broa de Chocolate	44	2,2	3,5	3,5	3,08
Broa de Milho	45	2,2	3,5	3,5	3,08
Salgadinho de Bacon	44	2,2	3,5	3,5	3,08
Salgadinho de Salsa e Cebola	44	2,2	3,5	3,5	3,08
Beiju	48	2,6	3,5	3,5	3,64
Cuscuz	48	2,6	3,5	3,5	3,64
Santa Fé	71	3,5	4,5	5,5	4,90

Fonte: dados da pesquisa (2017)

Na Tabela 8 estão o custo unitário de cada produto fabricado, seus respectivos preços de venda, tanto no atacado quanto no varejo todos expressos em Reais. Para o cálculo do preço de venda mínimo foi utilizado o seu custo unitário, e foram acrescidos 40% de lucro, para que houvesse um valor de partida para negociações de preço, principalmente no atacado. A empresa possui preços praticados acima e abaixo do preço de venda mínimo calculado.

O estudo sugere a empresa reavaliar seus preços para que não fiquem abaixo do valor mínimo calculado. O cálculo foi realizado usando informações do custo dos produtos, porém não é conhecido o impacto que a mudança no preço de venda causará na quantidade de produtos vendidos. Mas é sugerido que se o aumento do preço tornar inviável a venda produto, que ele deixe de ser fabricado para que não haja prejuízo.

5. Conclusões

O estudo buscou diagnosticar a gestão de gastos utilizada pela empresa, para isso foram realizadas diversas visitas de modo a fazer a observação da produção, e perguntas não estruturadas aos colaboradores, buscando informações através da informalidade para que fosse possível diagnosticar qual era a verdadeira gestão de gastos realizada pela empresa, porém a maior parte das

informações foi fornecida pela proprietária, pois era ela a gestora.

De acordo com diversas visitas foi possível perceber que o controle sobre os gastos era muito pequeno, pois ela não sabia a quantidade da produção ou das vendas. O mesmo ocorria com o controle dos estoques, onde ela não sabia quais eram os seus estoques tanto de insumos quanto de produtos acabados. As compras eram realizadas pela proprietária com base no que ela podia observar no depósito.

Com base no diagnóstico da gestão de gastos, foi sugerido a proprietária fazer um controle em uma planilha impressa, que ao fim de cada semana era lançada em uma planilha eletrônica, para a partir daí pelo menos saber qual era a produção, as vendas e qual era o estoque dos produtos acabados todas as semanas. Outra grande dificuldade foi conscientizar os colaboradores da empresa sobre a importância de realizar o controle da produção de forma correta para que não houvesse distorções nas análises a serem feitas posteriormente.

Juntamente com este controle foi sugerido que as notas das compras de insumos para a empresa fossem guardadas, o que antes não era feito, a partir destas notas foi possível saber qual era o custo dos insumos usados na produção. Para alguns itens foi necessário questionar a proprietária, como por exemplo a lenha, que em sua maioria é adquirida através de doações, mas a proprietária tem que pagar o frete de um caminhão para buscar.

A comparação da gestão de custos feita anteriormente com a proposta empreendida quase que não foi possível de ser feita, haja vista a falta de gestão que era realizada anteriormente, onde era realizado somente o controle da conta bancária, e os insumos eram comprados com base na checagem visual que era realizada no estoque de insumos, feita pela proprietária, quando os representantes dos fornecedores realizavam a visita semanal.

Com os seus objetivos específicos atingidos, este trabalho buscou estruturar a apropriação de custos em uma panificadora de pequeno porte, e com sua conclusão obteve êxito, foi possível calcular o custo de cada produto, e ver qual é a verdadeira contribuição de cada um para o resultado da empresa. Com o custo apurado em cada produto foi possível identificar a preocupante situação das vendas no atacado, principalmente dos bolos, onde alguns produtos apresentaram prejuízo, sendo comercializados a um preço abaixo do preço de custo. Esse fato provavelmente não era de conhecimento da proprietária, ela vendia os produtos e como sobrava dinheiro no final das operações imaginava que o negócio ia não precisava de ajustes. Quando foi analisado o preço praticado no varejo a situação melhorou um pouco, porém a maior parte dos produtos não chegaram a atingir 40% de lucro.

Esse tipo de informação reforça a importância de conhecer os custos de uma empresa, não importa o tamanho. De acordo com a proprietária o ano que passou foi difícil, e as contas estavam apertadas, sem sobras, estava trabalhando praticamente para cobrir os gastos, com o resultado deste trabalho ficou evidente a causa, que foi agravada pela diminuição nas vendas.

Fruto deste trabalho foi possível observar pontos que antes não eram conhecidos e ainda será disponibilizada a planilha com os cálculos para que o controle dos gastos seja estendido daqui para frente, a pesar de não haver nenhum colaborador ou a proprietária com domínio no software, esse é um ponto fácil de ser resolvido, pois com conhecimento básico já é possível utilizar a estrutura da planilha possibilitando antecipar situações desfavoráveis e com base em informações confiáveis tomar decisões estratégicas relacionadas à empresa.

Referências

- ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **ConTexto**, Porto Alegre, v.12, n. 22. p.145-159, 2012.
- ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG S. Mark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BORNIA, Antônio Cezar. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**: com aplicações na calculadora HP 12 C e Excel. São Paulo: Atlas, 2003.
- CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto Da. **Metodologia científica**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- COLLIS, Jill. **Pesquisa em administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa**: métodos qualitativo, quantitativo e misto. Porto Alegre: Artmed, 2007.
- CRUZ, Carla; RIBEIRO, Uirá. **Metodologia científica**: teoria e prática. Rio de Janeiro: Axcel Books

do Brasil, 2004.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. São Paulo: Saraiva, 2003.

GERHARDT, Tatiana Engel (Org.); SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: UFRGS, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2014.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M.. **Gestão de custos contabilidade e controle**. 1. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HONG, Yuh Ching. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

HONG, Yuh Ching; MARQUES, Fernando; PRADO, Lucilene. **Contabilidade & finanças: para não especialistas**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

HORNGREN, Charles T; FOSTER, George; DATAR, Srikant M.. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

ITPC, Instituto Tecnológico da Panificação e Confeitaria. **Indicadores do setor: performance do setor de panificação e confeitaria brasileiro em 2016**. Disponível em: <<https://institutoitpc.jimdo.com/indicadores-do-setor/>>. Acesso em: set. 2017.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. Reimpressão. 12. São Paulo: Atlas, 2009.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implementação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Rosilda Baron. **Metodologia científica**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2004.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

NEVES, Silverio das; VICECONTI, Paulo Eduardo Vichez. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 5. ed São Paulo: Frase, 1998.

OLIVEIRA, Luís Martins de; NAGATSUKA, Divane Alves da Silva. **Introdução à contabilidade**. São Paulo: Futura, 2000.

PEREIRA, José Matias. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, José Guedes. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

PEROSSI, José Osnir. **Custo industrial**. São Paulo: Atlas, 1982.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos no comercio varejista**. Curitiba: Juruá, 2011.