

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE-UNESC
CURSO DE ADMINISTRAÇÃO-LINHA DE FORMAÇÃO ESPECÍFICA
EM COMÉRCIO EXTERIOR

DIEGO MACHADO DA LUZ

ANÁLISE DO SISTEMA DE CUSTOS GERENCIAIS DE UMA LOJA
AGROPECUÁRIA LOCALIZADA NO MUNICÍPIO DE ARARANGUÁ-SC

CRICIÚMA

2014

DIEGO MACHADO DA LUZ

**ANÁLISE DO SISTEMA DE CUSTOS GERENCIAIS DE UMA LOJA
AGROPECUÁRIA LOCALIZADA NO MUNICÍPIO DE ARARANGUÁ-SC**

Monografia apresentada para obtenção do grau de Bacharel, no Curso de Administração linha de formação Especifica Em Comercio Exterior da Universidade do Extremo Sul Catarinense-UNESC.

Orientador ProfMSc.Jaime DagostimPicolo

CRICIÚMA

2014

DIEGO MACHADO DA LUZ

**ANÁLISE DO SISTEMA DE CUSTOS GERENCIAIS EM UMA LOJA
AGROPECUARIA LOCALIZADA EM ARARANGUÁ-SC**

Monografia apresentada para a obtenção do grau de Bacharel em Administração, no Curso de Administração Linha de Formação Especifica em Comercio Exterior da Universidade do Extremo Sul Catarinense- UNESC.

Orientador: Prof. Msc. Jaime DagostimPicolo

Criciúma, 25 de Novembro de 2014

BANCA EXAMINADORA

Prof. Jaime DagostimPicolo–Mestre (UNESC) - Orientador

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a toda minha família e principalmente a minha mãe por toda sua dedicação em me ajudar com toda sua disposição em todos os momentos que precisei, e a minha namorada que me incentivou nos momentos mais difíceis do curso e que sacrificou junto comigo alguns momentos de nossa vida.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente quero agradecer a Deus por toda minha saúde que sempre tive, por minha família que é a base dessa minha conquista.

A meus pais que sempre foram e serão o meu alimento para continuar sempre acreditando na vida.

A meu irmão que sempre está do meu lado e sempre me deu atenção.

As minhas avós e avô que sempre me abençoaram todos os dias que fui para universidade, as minhas tias que também mostraram seu orgulho pelo meu sacrifício.

Meus amigos da sala pelo troca-troca de ajuda, conselhos e ideias que aconteceram durante todo esse período.

Ao meu Professor Orientador Jaime DagostimPicolo, pela sua atenção e preocupação no meu trabalho, e principalmente pela sua vontade em passar seu conhecimento para a realização desse trabalho.

A UNESC- Universidade do Extremo Sul Catarinense, pela sua estrutura e acolhimento no Campus. Ao seu excelente grupo de Professores de Comercio Exterior.

A minha namorada que sacrificou muitos momentos de nossa vida do meu lado independentemente da situação sempre esteve comigo, e que também é minha fonte de inspiração.

“É muito melhor lançar-se em busca de conquistas grandiosas, mesmo expondo-se ao fracasso, do que alinhar-se aos podres de espírito, que nem gozam muito e nem sofrem muito, porque vivem numa penumbra cinzenta, onde nem conhecem vitória, nem derrota.” (Theodore Roosevelt).

RESUMO

LUZ, Diego Machado da, **Análise do Sistema de Custos Gerenciais de uma Loja Agropecuária localizada no Município de Araranguá-SC**. 2014. 53 páginas. Monografia do Curso de Administração- Linha de Formação Especifica em Comércio Exterior, da Universidade do Extremo Sul Catarinense- UNESC.

O objetivo deste trabalho é realizar uma Análise de Custo Gerencial em Uma Loja Agropecuária Localizada no Município de Araranguá-SC, Empresa que durante o tempo dos dados coletados não obtinha um ano de inauguração. A pesquisa foi realizada no período de Janeiro a Junho de 2014, Seu sistema de controle de Custos é o Excel, seus dados foram aprimorados, pois o gestor não tinha detalhes sobre seus produtos mais vendidos e sua Margem de Contribuição, com a criação de grupos de famílias e o aprimoramento de Indicadores de Resultado como Margem de Contribuição (R\$), Margem de Contribuição (%) e o apuramento de seus Custos Fixos e Variáveis, Ponto de Equilíbrio, a loja passou a ter ferramentas para uma melhor Gestão no seu Preço praticado, pois com a concorrência cada vez mais alta, praticar o melhor preço pode aumentar as vendas principalmente na mesma por ser novata no mercado. A empresa definiu seu público alvo e sua política de preço também. A fundamentação teórica usada foi de autores consagrados na área da pesquisa, que tem como objetivo embasar e validar o presente trabalho. A metodologia utilizada neste trabalho foi a pesquisa Descritiva, Bibliográfica e Documental, e enquadrasse na abordagem Qualitativa e Quantitativa, devido a qualidade nos dados e os cálculos realizados. O presente estudo apresentou a empresa uma criação de famílias de produtos que podem ser detalhado o Faturamento, a M.C. (R\$) a M.C. (%), e apresentou também um relatório com as despesas da empresa como os C.F. e os C.V. da empresa. A gestão eficiente no C.V. trará bons resultados para a empresa pois 80% está no Custo Variável.

Palavras Chave: Gestão de Custos, Ponto de Equilíbrio, Classificação das Famílias

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1- Divisão dos Custos Fixos e Variáveis

Figura 2- Custos Semivariáveis Totais

Figura 3- Componentes do Preço

Figura 5- Gráfico do Ponto de Equilíbrio

Figura 6- Alterações do ponto de Equilíbrio por Aumento de Preço

Figura 7- Cálculo da Margem de Segurança em Porcentagem

Figura 8- Espiral da Morte

Figura 9- Comportamento Custo Variável e Custo Fixo

Figura 10- Comportamento MC (%) e MC (R\$)

Figura 11- Ponto de Equilíbrio

Figura 12- Resultado Operacional

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Contabilidade financeira usada para apuração do lucro do período

Quadro 2- Tipos de Desperdícios

Quadro 3- Principais Classificações de Custos

Quadro 4- Relação Produção x Necessidade de Pessoal

Quadro 5- Análise Geral dos Gastos

Quadro 6- Comportamento de Custos fixos e Variáveis

Quadro 7- Faturamento e Margem de Contribuição

Quadro 8- Grupos de Famílias

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

M.C.(R\$) – Margem de Contribuição em (R\$)

M.C. (%) – Margem de Contribuição em (%)

MP – Matéria-prima

MOD – Mão de Obra Direta

CIF – Custo Indireto de Fabricação

MOI – Mão de Obra Indireta

C.F – Custo Fixo

C.V – Custo Variável

P.E – Ponto de Equilíbrio

C.U – Custo Unitário

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1.SITUAÇÃO PROBLEMA.....	13
1.2 OBJETIVOS.....	13
1.3 JUSTIFICATIVA.....	13
2 FUNDAMENTAÇÕES TEÓRICA	15
2.1 CONCEITOS BÁSICOS DE CUSTOS.....	15
2.2 CLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS.....	21
2.4 CUSTEIO IDEAL E A EMPRESA MODERNA.....	28
2.5 ANÁLISE DE CUSTO-VOLUME-LUCRO.....	30
2.6 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA.....	35
2.7 CUSTO PADRÃO.....	36
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	38
3.1 DELINIAMENTO DA PESQUISA.....	38
3.2 DEFINIÇÕES DA AREA E/OU POPULAÇÃO ALVO.....	39
3.3 Planos de Coleta de Dados.....	40
3.4 Plano de Análise de Dados.....	40
4 ANÁLISES DOS DADOS DA PESQUISA	42
4.1 ANALISE GERAL DOS GASTOS.....	42
4.2 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO.....	44
4.3 CLASSIFICAÇÃO DAS FAMILIAS POR CLASSE.....	47
5 CONCLUSÃO	50
6 REFERÊNCIAS	52

1 INTRODUÇÃO

Com a grande concorrência no mercado atual fica cada vez mais difícil se manter no cenário com grandes vendas no comércio, devido à alta competitividade em lojas do ramo agropecuário, vem se observando a necessidade cada vez mais de se obter uma decisão precisa. Isso traz a necessidade de dados cada vez mais precisos sobre nossos custos.” Custo Gerencial é o valor dos insumos (bens e serviços) utilizados pela empresa, os Custos Gerenciais englobam os custos de fabricação e as despesas” (BORNIA, 2010, p. 17).

O sul do país 1974 produzia 7,1 bilhões de litros de leite por ano, em 2011 foram 32,1 bilhões de litros de leite/ano, números importantes para a loja que concentra seu público-alvo no gado leiteiro, esses números mostram um importante crescimento nesse ramo.(Ministério da agricultura, 2014)

Nos últimos anos estamos passando por um processo de transformação na agricultura brasileira na criação de animais estamos cada vez mais investindo em assistência técnica, seleção de animais, inseminação artificial, uso de medicamentos, rações especiais para ganho de peso e leite, ordenha mecânica para dinamizar o trabalho e melhorar a qualidade. O BRASIL lidera o ranking de maior exportador de carne bovina do mundo desde 2008, e com projeções para crescimento de 2,15% ao ano para os próximos anos. (Ministério da Agricultura, 2014).

Atuar de forma competitiva no cenário agropecuário exige preço competitivo da loja. Uma gestão de custo correta com ferramentas para controle de preço levará uma empresa ao sucesso ou a falência. Os assuntos abordados neste trabalho têm a função de levar ao gestor a importância de utilizar todas as informações necessárias a empresa para uma melhor tomada de decisão que leve a empresa a se destacar nos preços praticados.

Foram elencados assuntos de autores consagrados na pesquisa para o embasamento do trabalho, assuntos que foram utilizados na prática para obtenção de resultados mais precisos na tomada de decisão da empresa. A loja utilizava o Excel para tabular seus dados de forma mais superficial, cálculos de Ponto de Equilíbrio foi instalado no Sistema de Gestão da loja, e os cálculos de Margem em Contribuição (R\$) e (%) foram aprimorados, seu Custo Fixo e Variável foram calculados em porcentagens. Depois foram abordados os procedimentos metodológicos da pesquisa, em seguida as análises de dados da pesquisa da empresa, que abordou a coleta de dados da organização, e finalizando a conclusão do trabalho.

1.1.SITUAÇÃO PROBLEMA

A empresa a ser estudada é uma loja do ramo Agropecuário situada no Município de Araranguá-SC. Inaugurada em Outubro de 2013 atua a menos de um ano no comércio, conta com um funcionário/proprietário, e com estrutura própria em um bairro situado no interior do Município.

Foi observado um ponto estratégico na localização porém falta trazer esse público para o local pois existe concorrência em um raio próximo com boas estruturas e variedades de produtos, essas são umas das dificuldades apresentadas. Conhecer os Custos dos produtos da empresa pode ser estratégico para o negócio.

O problema se define em Analisar os Custos Gerenciais de uma loja Agropecuária localizada no município de Araranguá-SC, que enquadrasse em empresa de pequeno porte, cujo sistema de Gestão é simplificado.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivos Gerais

Analisar os Custos Gerenciais de uma loja agropecuária localizada no Município de Araranguá-SC.

1.2.2 Objetivos específicos

- a) Levantar Gastos e Despesas
- b) Calcular os custos fixos, Variáveis e Ponto de Equilíbrio
- c) Analisar os resultados por Família de Produtos
- d) Propor melhorias no Resultado Operacional

1.3 JUSTIFICATIVA

Este trabalho tem o objetivo de conhecer as ferramentas de Gestão de Custos e melhorar decisões tomadas na loja Agropecuária localizada em Araranguá-SC, permitindo que o estudo mostre os Gastos e Despesas da empresa, os Custos Fixos, Variáveis e ponto de Equilíbrio, analisar os resultados por Famílias de Produtos, Propondo Melhorias no Resultado Operacional. Atingir esse objetivo é relevante perante a sociedade pois abre portas para o mercado de trabalho local, e melhora a prestação de serviço para a comunidade nesse ramo.

É importante para a empresa porque maximiza as informações referentes aos seus gastos e lucros, proporcionando aos gestores um controle maior nos preços praticados dos produtos, tornando a empresa competitiva no mercado, uma vez que hoje os consumidores estão cada vez mais pesquisando preço. Para o pesquisador o objetivo deste trabalho é aumentar seu conhecimento teórico sobre os Custos, o mesmo tem a oportunidade de levar a teoria para a prática desenvolvendo conhecimento com a Universidade que aumenta sua disponibilidades de pesquisas para futuras consultas.

O momento é oportuno porque a empresa está em vias de expansão dos negócios e conhecer o resultado da empresa corrobora com a alavancagem operacional da empresa. Atingir o objetivo de crescimento da empresa é importante para os gestores e atingir o objetivo do estudo é importante para a empresa, gestor, universidade e o acadêmico.

2 FUNDAMENTAÇÕES TEÓRICA

Neste capítulo será apresentada a fundamentação teórica relacionada aos principais temas abordados no presente estudo, com destaque para os Conceitos Básicos de Custos, Classificação de Custos, Sistema de Custos, Custeio Ideal e a Empresa Moderna, Análise do Custo-Volume-Lucro e Formação do Preço de Venda, mostrando assim como é importante o gerenciamento no preço de venda.

2.1 CONCEITOS BÁSICOS DE CUSTOS

Segundo Santos, Schmidt e Pinheiro (2006), gestão de custos serve para apoio nas tomadas de decisões em uma empresa, oferecendo, dados ou conceitos sobre o que adicionam ou não adicionam valor para a empresa.

Para Dubois, Culpa e Souza (2006, p. 16) constata-se que

[...] custo é todo o gasto que representa a aquisição de um ou mais bens ou serviços usados na produção de outros bens e/ou serviços. Observa-se que o custo somente ocorre na atividade produtiva, constituindo-se, desta forma, em elemento inerente ao processo de produção da empresa. Portanto, custo significa o valor monetário de recursos utilizados no processo de obtenção ou elaboração de determinado bem ou serviço.

Segundo Dutra, (2003), custos está envolvido em todas as fases de nossas vidas, do nascimento até a morte, pois todos utilizam produtos e serviços e neles estão agregados algum valor de custos.

“Os custos correspondem aos gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de bens ou serviços. Portanto, estão associados aos produtos ou serviços produzidos pela entidade” (BRUNI, 2008, p. 41).

Custo é o ativo necessário para a produção ou venda de um produto, estando na entrada e até na entrega para a venda no estabelecimento comercial. De forma que a empresa conquiste seu objetivo próprio, prestando serviço ao cliente, ou mesmo em forma de dinheiro (SANTOS *et al*, 2006).

2.1.1 Contabilidades de Custos

Afirma Bornia (2010), contabilidade de custos surgiu com a revolução industrial das empresas, com a função de esclarecer os custos dos produtos fabricados. Até então tudo era produzido de forma artesanal, não havendo nenhum controle sobre os lucros, o mesmo não havia necessidade. Segundo Martins (2003, p.21) “ A contabilidade de custos tem duas funções relevantes, o auxílio ao controle e a ajuda a tomada de decisão.

A partir do momento que começaram a se produzir industrialmente com a chegada do capitalismo foi se observando a necessidade de controlar o que se comprava de matéria prima e o que se vendia de produtos, visando assim se obter os lucros ou prejuízos (SANTOS,2005).

Para Bornia (2002) o cálculo dos custos era feito conforme mostra a tabela abaixo.

Quadro 1 - Contabilidade financeira usada para apuração do lucro do período.

ANTES	DEPOIS
Receita (-) custo das mercadorias vendidas	Receita (-) custo dos produtos vendidos
= lucro bruto	= lucro bruto
(-) despesas administrativas (-) despesas comerciais (-) despesas financeiras	(-) despesas administrativas (-) despesas comerciais (-) despesas financeiras
(=) lucro líquido	(=) lucro líquido

Fonte: Bornia (2010, p. 11).

Depois da revolução industrial, ficou da mesma forma os cálculos dos custos da mercadoria vendida, a única mudança foi a nomenclatura, pelo motivo das mercadorias serem compradas prontas pelos artesões. Abaixo segue a forma da mercadoria vendida após a revolução industrial.

2.1.2 Gasto e Desembolso

Afirma Bornia (2010), que gasto é diferente de desembolso, pois gasto é efetuado no momento da compra e desembolso é no momento do pagamento. Ex: compra do material, bens ou serviço, e o pagamento pode ocorrer 60 dias depois do gasto. Caso o pagamento do gasto seja efetuado no momento da compra se obtém uma redução no ativo, caso seja a prazo

se tem uma obrigação, também futuramente poderá ser classificado investimento, perda, desperdício, despesa ou custos (DUTRA 2003).

É o pagamento total ou parcial de um bem ou serviço que foi adquirido pela empresa mesmo que ainda não tenha sido consumido. Uma empresa pode adquirir material (matéria-prima) e fazer o pagamento antecipadamente, nesta situação aconteceu um desembolso antes da obtenção do material. Ou também podendo fazer o pagamento depois do uso do material, pelo prazo acordado entre as partes.

“Desembolso é o pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço” (MARTINS, 2003, p. 23).

2.1.3 Custos de Fabricação

O valor dos insumos usados na fabricação dos produtos é considerado custo de fabricação, sendo normalmente divididos em Matéria-prima (MP), Mão de Obra Direta (MOD), e Custos Indiretos de Fabricação (CIF), conforme (BORNIA, 2010).

Custo de Fabricação=MP-MOD-CIF

Para Bornia (2010), Santos (2005), Custo MP, são os insumos que fazem parte do produto. Existem materiais poucos relevantes para o produto que embora sejam tratados como MP, não são relevantes, e podem ser analisados de forma simplificada.

Os custos de MOD, são os custos relacionados com os trabalhadores da empresa, que fazem parte da transformação do produto de forma direta. São estes os custos que influenciam diretamente no custodo produto da empresa. Os trabalhadores enquadrados na produção indireta, são classificados como Mão de Obra Indireta (MOI).

Os custos indiretos de fabricação (CIF), são os outros custos de produção como (água, telefone, depreciação, energia elétrica, entre outros). A boa gestão nesses custos significa um bom andamento no controle das despesas, sendo que o mesmo está cada vez mais complexo.

Segundo Bruni, Fama (2004) os custos de fabricação estão diretamente relacionados ao processo produtivo da empresa, sendo que tudo que for utilizado para a

fabricação de um produto ou para um serviço é custo de fabricação. Matéria-prima, embalagens, mão de obra, etc. são custos de fabricação.

Para Bomfim; Passareli (2006, p.51) custos são “ os gastos diretamente relacionados com a produção dos bens ou serviços destinados, pela empresa, à comercialização”.

2.1.4 Despesas

Está relacionado com gastos administrativos ou/e com vendas e despesas financeiras, e não tem ligação com o processo produtivo, correspondendo à utilização de um bem ou serviço a fim de obter receita (BRUNI; FAMÁ,2004). Mas tem sua importância dentro da organização, embora não esteja ligada diretamente com a fabricação do produto, mas indiretamente tem toda sua importância para a fabricação do produto.

Segundo Wernke (2011), as despesas no comércio varejista, está relacionado ao gasto feito para o funcionamento da empresa, e não relacionado com a mercadoria vendida. Estão diretamente ligadas com as áreas Comerciais, Financeiras, e Administrativas.

A diferença entre despesas e custo de fabricação é necessário para a contabilidade financeira, as despesas são lançadas no DRE-Demonstração do Resultado do Exercício. O aproveitamento dos insumos com eficácia, terá resultado positivo no setor administrativo (BORNIA, 2010).

2.1.5 Custos Gerencial

Bornia (2010, p. 17) diz que “Custo gerencial é o valor dos insumos (bens e serviços) utilizados pela empresa. Portanto, os custos gerenciais englobam os custos de fabricação e as despesas”. Neste sentido, o autor destaca que a fórmula para o custo gerencial deve ser: $\text{Custo Gerencial} = \text{Matéria Prima (MP)} + \text{Mão de Obra Direta (MOD)} + \text{Custo Indireto de Fabricação (CIF)} + \text{Despesas}$.

2.1.6 Desperdícios

De acordo com Bornia (2010) desperdício é como “o esforço econômico que não traz valor ao produto ou serviço da empresa e nem serve para suportar diretamente o trabalho efetivo. Os desperdícios podem ser classificados em sete tipos: superprodução, transporte, processamento, fabricação de produtos com defeitos, movimento, espera e estoque de acordo com o Quadro 1.

Quadro 2 – Tipos de desperdícios.

Superprodução:	Produzir acima da necessidade, gerando um aumento no estoque sem necessidade, é considerado um grande desperdício e deve ser resolvido imediatamente.
Transportes:	Diminuir ao máximo o percurso para fabricação de um produto, ou prestação de um serviço, otimizando o processo e ganhando tempo.
Processamento:	Trabalho desnecessário que não agrega valor ao produto. Trabalho sem necessidade para que o produto esteja dentro do padrão de qualidade.
Produtos defeituosos:	O de mais fácil identificação de desperdícios são os produtos defeituosos pois não se enquadram em seu padrão de qualidade, podendo assim ser corrigidos os erros para produções futuras, é um dos
Movimentos:	São as movimentações desnecessárias e inútil quando acontece o processo de transformação. Um estudo detalhado pode gerar muitos ganhos de tempo a empresa, melhorando o tempo de produção dos produtos.
Espera:	A capacidade ociosa da empresa gera custos, pois a espera por conta de máquinas, trabalhadores por falta de sincronia gera um grande tempo perdido.
Estoques:	Grandes volumes em estoque gera um grande investimento em matéria-prima mão de obra, tudo desnecessário, podendo perder mercado pelo alto custo parado sem movimentação.

Fonte: Bornia (2010).

“São considerados desperdícios todas as atividades que não agregam valor e que resultam em gasto de tempo, dinheiro, recursos sem lucro, além de adicionarem custos desnecessários aos produtos” (WERNKE, 2004 p.12).

2.1.7 Perdas

A perda é considerada situações não previstas que podem ocorrer a qualquer momento na vida útil da empresa, mesmo com todo o controle que a empresa possui (DUTRA, 2003).

Gastos com matéria-prima, materiais para empresa, são custos, estragos de matéria-prima em decorrência de um acidente é denominado perda, pois esse material foi descartado pelo um motivo anormal que não estava no planejamento da empresa, gerando um prejuízo para a organização.

Schier (2004, p.15) “ A perda é o bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária. Exemplos de perda no comercio: quando um produto adquirido pela empresa e não é vendido, pendendo sua validade, ocorre a perda.

Segundo Wenrke (2011) a perda em uma loja, estão relacionadas as perdas ocasionais. Exemplos:

- a) Avarias por tempo de armazenagem (como apodrecimento).
- b) Prazo de validade do produto, sendo impossível sua comercialização
- c) Incêndios ou inundações.
- d) Furtos.

2.1.8 Investimentos

Segundo Wernke (2010) são considerados como investimento os gastos feitos na compra de ativos (bens e direitos registráveis em conta do ativo no balanço patrimonial) com a intenção de gerar benefícios em curto, médio ou longo prazo.

Para Souza e Clemente (2007), investimento bem utilizado na empresa, torna o mesmo mais competitivo no mercado. Entre outros o investimento em publicidade, tecnologia e estratégia, reforça o poder de competir entre as outras. Investimentos representam gastos feitos em função de benefícios ou em função vida útil da empresa, como instalações na organização da empresa tanto para melhoria no processo produtivo, quanto melhorias em ambientes para atender seus clientes gerando vantagens competitivas.

Dubois, Culpa e Souza (2006, p.15), “os investimentos são os gastos da empresa em que poderão trazer benefício no futuro. Estes investimentos podem ser bens como maquinário e equipamentos para a empresa, bens patrimoniais, estoques entre outros.

2.1.9 Depreciações

Segundo Guimarães (2008), os bens utilizados na produção de serviços são custos e as despesas, sendo que a depreciação pode ser calculada como custos ou despesas.

O cálculo da depreciação é u processo que deve ser calculado anualmente, atualizando-se o inventario anual da empresa e o patrimônio. Existe vários modelos para se calcular a depreciação, o mais utilizado, é o modelo linear, onde a depreciação por unidade de tempo corresponde ao valor da máquina/equipamento dividido por sua vida útil (BORNIA, 2010).

2.2 CLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS

O quadro 3 aponta as principais classificações de custos utilizados sobre a tomada de decisão, quanto a identificação, e quanto ao volume.

Quadro 3- Principais Classificações de Custos

Classificação	Categorias	
	Quanto à tomada de decisões	Relevantes
Quanto à identificação	Diretos	Indiretos
Quanto ao volume produzido	Variáveis	Fixos

Fonte: Wernke (2001, p.13)

2.2.1 Quanto a tomada de decisão: Custo relevante e Custo não relevante

A tomada de decisão dos Custos relevantes e não relevantes, como o próprio nome já diz, os custos independentes da decisão tomada não sofrem mudança, e os custos relevantes dependendo da decisão, sofrem alterações (WERNKE, 2001).

2.2.2 Quanto a identificação: Custos Diretos e Custos Indiretos

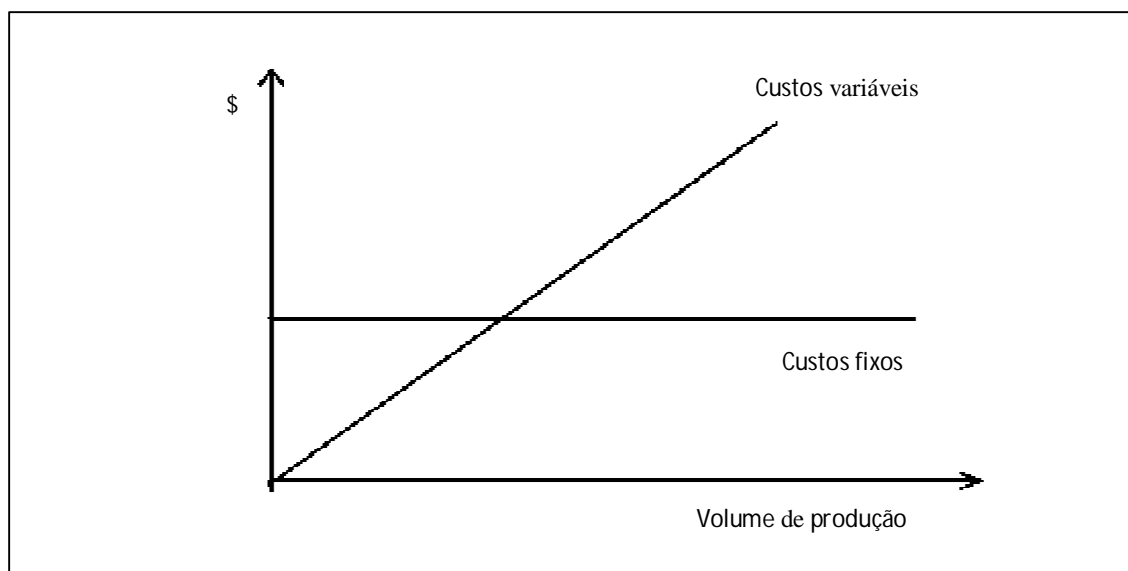
Custo Direto é aquele que é colocado diretamente no produto e podendo ser identificado. Os Custos Indiretos são os custos que não aparecem de forma direta nos produtos, é necessário um rateio para identifica-lo e dependendo do custo ele não se altera com a produção. Exemplo de Custo Direto: Matéria-Prima e Mão de Obra, e sofrem alteração

com a produção. Custo Indireto: são todos os outros custos que não foram citados no do custo direto, é necessário um rateio para saber seu valor, independente da produção não se altera seus Custos, Ex: Aluguel e Depreciação, sendo colocado no processo de produção, ou na exposição do produto a venda (SANTOS *et al*, 2006; BOMFIM e PASSARELI, 2006).

2.2.3 Quanto ao Volume de Produção: Custos Fixos e Variáveis

Segundo Crepaldi (2004), Custo Fixo não sofre alteração com o volume de produção e de vendas. Ex: Em uma loja do comércio, seu Custo Fixo com aluguel, sistema da loja ou funcionários, será o mesmo valor, com aumento ou diminuição significativa da produção ou nas vendas poderá ocorrer alteração no número de funcionários, porém não deixará de ser um Custo Fixo. Com o Custo Variável ocorre alteração, dependendo do seu volume produzido na indústria, sua Matéria Prima sofre alteração na mesma proporção, e no comércio ocorre da mesma forma, quando se vende mais, se deve comprar mais mercadorias para revende-la.

Figura 1- Divisão dos Custos Fixos e Variáveis



Fonte: Bornia (2009, p. 19).

2.2.1 Classificações pela Variabilidade

Para Bornia (2010) custos fixos e variáveis são classificados conforme seu volume de produção.

2.2.1.1 Custos Fixos

Segundo Dutra (2003), Bertó; Beulke (2006), custos fixos são as despesas que independente da produção da empresa não vai alterar seus valores, ex. aluguéis, depreciações, gastos com impostos prediais, seguros etc. Embora seja denominado Custo Fixo, não seja necessariamente todos os meses o mesmo valor, independente da produção será Custo Fixo, mais podendo ocorrer reajustes ou descontos.

2.2.1.2 Custos Variáveis

Os Custos Variáveis estão relacionados diretamente com a produção/venda da empresa, quanto maior for o volume de vendas maior será os Custos Variáveis, esse aumento é de forma proporcional. Ex: matéria-prima

Para Dutra (2003) em alguma circunstância pode-se considerar Custos Fixos, e em outras custos variáveis devido ao desenvolvimento tecnológico de produção, necessitando uma análise detalhada do processo para classificá-lo corretamente.

2.2.1.3 Custos Semifixos

São aqueles que são Fixos até um determinado momento depois começa a sofrer alterações não proporcionais ao volume de vendas ou de produção. Um exemplo é uma empresa que trabalha em um determinado período do ano com um número a mais de funcionários aumentando sua folha de pagamento em virtude desse aumento de funcionários temporários caracteriza-se como Semifixos. (BRUNI; FAMA, 2004).

Quadro 4-Relação Produção x Necessidade de Pessoal.

Produção	Quantidade de pessoal	Salários
De 0 a 1.000	2	R\$ 200,00
De 1.000 a 2.000	4	R\$ 400,00
De 2.000 a 3.0000	6	R\$ 600,00

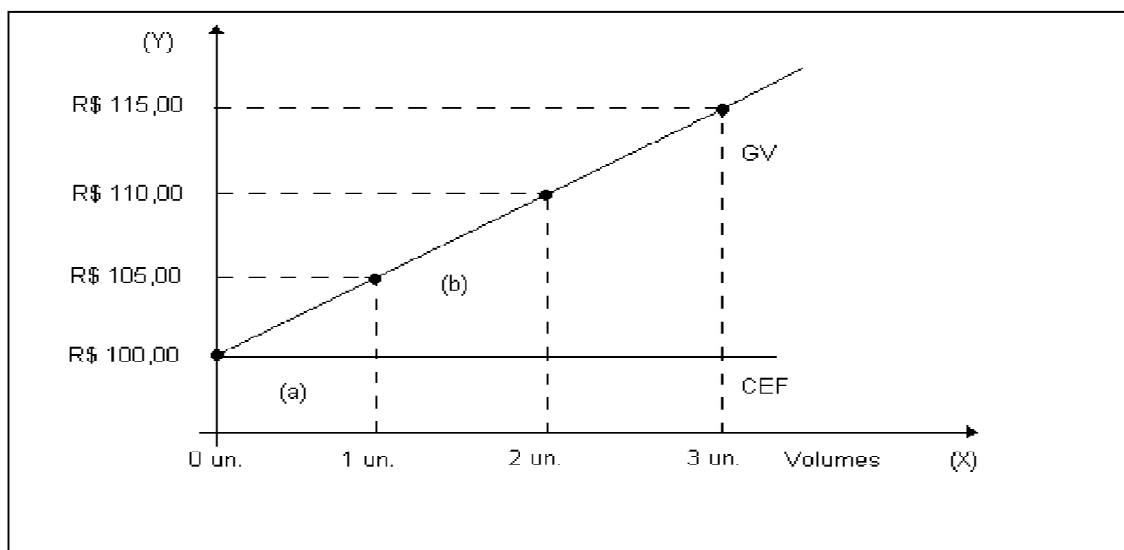
Fonte: Santos (2005, p.40).

Segundo o Quadro de Santos (2005), conforme a produção aumenta, sua quantidade de pessoal aumenta também, automaticamente aumentando os salários.

2.2.1.4 Custos Semivariáveis

São os custos que modificam em função do aumento de produção ou das vendas, mas não na mesma proporção tornando um custo Semivariável, Um exemplo pode ser a energia elétrica que até um determinado valor é um custo fixo, a partir do momento que se alcança outro patamar de vendas ou produções, aumenta seu custo mas não de forma proporcional. (WERNKE 2004).

Figura 2-Custos Semivariáveis Totais



Fonte: Santos (2005, p.40).

2.2.2 Classificação pela Facilidade de Alocação

Afirma Bornia (2010) que a separação de Custos Diretos e Indiretos é outra Classificação muito importante para a tomada de decisão, facilitando a identificação dos mesmo em um centro de trabalho, no processo, no produto ou em qualquer outro objeto.

2.2.2.1 Custo direto

Segundo Bruni; fama (2004) Custo direto também são chamados como custos primários e consiste nos materiais e mão de obra diretos para a produção.

Em casos de empresas que só fabricam um tipo de produto, só haverá custos diretos, isso porque todo o custo existente será dividido apenas com um produto, facilitando a identificação. A classificação do custo em direto é identificada pela capacidade de saber a parcela de custo ao produto, como os custos de matéria prima mão de obra direta. (DUTRA, 2003).

2.2.2.2 Custos Indireto

Custo indireto é quando se tem um determinado custo que não se conseguiu identificar sem a realização de um rateio, um exemplo de custo indireto é um aluguel que a empresa tem, independentemente de sua produção o custo será o mesmo, e esse custo não tem ligação direta com a produção. (WERNKE, 2004).

Segundo Santos (2005), energia elétrica, segurança, gastos com limpeza e depreciações, são insumos necessários para a realização de um produto, porém não existe relação direta ao produto.

2.2.3 Classificações pelo Auxílio à Tomada de Decisão

Existem custos relevantes e não relevantes para uma organização, alguns relevantes para uma decisão, para outras decisões não são relevantes, isso depende se existe alterações em decisões tomadas, existindo alterações são relevantes, não existindo alterações não são relevantes. Afirma Bornia (2010).

2.2.4 Classificações pela Facilidade de Alocação

Segundo Borna (2010) a classificação é feita pela eliminação, os custos são separados em custos fixos não elimináveis, e custos fixos elimináveis. No caso da empresa parar em um determinado período, existe os custos fixos não elimináveis que a empresa não consegue eliminar, e os custos fixos elimináveis que a empresa consegue eliminar.

2.3 SISTEMAS DE CUSTOS

O sistema de custos tem ligação direta com o sistema de gestão, sistema de custos oferece informações para que se realize uma boa gestão na empresa. Para o crescimento da empresa, o sistema de gestão deve desenvolver métodos para que cada vez mais se torne eficazes, se adaptando com o meio competitivo (BORNIA, 2010).

2.3.1 Princípios de custeio

Estão diretamente relacionados com a parte gerencial da empresa, analisando quais informações são relevantes ao custo da empresa, analisando como devem ser divididos os custos. (BORNIA, 2010).

Para Santos, Schimidt, Pinheiro (2006) o custeio variável, custeio por absorção integral e o custeio por absorção ideal entram nesse princípio. Os mesmos buscam identificar o resultado de informações obtidas pelo sistema para situações específicas.

2.3.1.1 Custeios por Absorção Integral

Afirma Borna (2010), Que no custeio por absorção integral ou total, a soma dos custos fixos, variáveis, direto e indireto é distribuída aos produtos, através de rateio. Identificando com esse princípio as exigências da contabilidade financeira para avaliação de estoques.

Técnica considerada pouco eficiente, pois o preço não considera o mercado externo como a lei da oferta e da procura, e não pode ser somente nos custos do produto. Essa

técnica é mais frequente no comércio, são utilizadas nesse processo os custos administrativos ao qual são fixos, e os custos operacionais, e no cálculo são transformados em variáveis proporcionais (BEULKE; BERTÓ, 2001; SANTOS *et al*, 2006).

2.3.1.2 Custeio Variável

Está relacionado com o volume de produção da empresa como exemplo matéria prima e embalagens, quanto maior a produção maior o volume dos custos variáveis. (BRUNI; FAMA, 2004).

O custeio variável é baseado na margem de contribuição, que é a diferença entre o total da receita e a soma das despesas variáveis e do custo, tornando bem mais visível a potencialidade de cada produto para a retirada dos custos fixos e o lucro. (DUTRA, 2003).

2.3.1.3 Custeios por Absorção Ideal

Conforme Bornia (2010, p. 36) “no custeio por absorção ideal, todos os custos (fixos e variáveis) também são computados como custos do produto. Porém, os custos relacionados com insumos usados de forma não eficiente (desperdícios) não são atribuídos ao produto”.

O custeio por absorção ideal é utilizado para saber o valor total dos custos dos produtos vendidos para fazer o registro na demonstração de resultado do exercício e tornando de forma mais exata a avaliação dos estoques. Detecta todos os custos de produção, atende a legislação fiscal (imposto de renda), e permite o controle de custos por “centro de custos”, (WERNKE, 2004).

É a diferença entre o que a empresa obteve de lucro, e a diferença que a empresa desperdiçou de lucro. Segundo Bornia (2010, p. 37) “custeio ideal está intimamente relacionado com a problemática da empresa moderna”.

2.3.1.4 Método de custeio por atividade (ABC).

As letras significam ActivityBasedcost, (Custeio Baseado em atividade), criado para reduzir as falhas vindas do rateio do custo indireto, o custo ABC é um método que tem como objetivo os processos organizacionais na questão custos, cujo objetivo é ratear todas as diferentes atividades e produtos. Esse método acredita que os recursos de uma empresa são consumidos pelas atividades exercidas e não pelos produtos fabricados (SANTOS; SCHMIDT; PINHEIRO, 2006; WERNKE, 2004).

Esse método visa melhorar o entendimento gerencial sobre custos indiretos devido a sua dificuldade em encontra-lo, sabendo-se de sua importância e influência em um produto.

Todas as atividades dentro de uma empresa necessitam de recursos porém geram custos, entretanto os produtos fabricados necessitam dessas atividades, fazendo que o produto cubra o custo gerado pela atividade. (BORNIA, 2010).

2.4 CUSTEIO IDEAL E A EMPRESA MODERNA

2.4.1 Custeio Integral

Para Bornia (2010) este sistema está relacionado com a avaliação de estoques, e os totais de custos variáveis e fixos são distribuídos aos produtos. Interligados a contabilidade financeira e com a ajuda da contabilidade de custos, geram informações para usuários fora da empresa.

Está relacionado com todos os custos do produto tanto variáveis como fixos, ou então direto ou indireto, nesse sistema de custeio se obtém o custo total do produto/mercadoria ou serviço, que juntamente com um valor acrescido da empresa, se obtém um certo preço de venda (BERTÓ; BEULKE, 2014).

Para Souza e Clemente (2007) o custeio integral é a passagem da Materia no processo produtivo, e nessa passagem,ela consome os insumos ou recursos, assim absorvendo os custos indiretos e diretos até se torna um produto acabado.

O custeio por absorção ideal para Bornia (2010, p. 36):

No custeio por absorção ideal, todos os custos (fixos e variáveis) também são computados como custos dos produtos. Porém, custos relacionados com insumos usados de forma não eficiente (desperdícios) não são distribuídos aos produtos. O

custeio por absorção ideal adapta-se particularmente ao auxílio do controle de custos e apoio ao processo de melhoria contínua da empresa.

2.4.3 Preços de Venda

“Na lógica da empresa tradicional, o preço de venda é calculado a partir dos custos, com a consideração de uma margem de lucro. Podemos representar essa ideia com a seguinte equação”. (BORNIA, 2010, p.39)

$$\text{Preço} = \text{Custo} + \text{Lucro}$$

“Na ótica da empresa moderna, o preço de venda é determinado pelo mercado, transformando a equação anterior em”. (BORNIA, 2010, p.39)

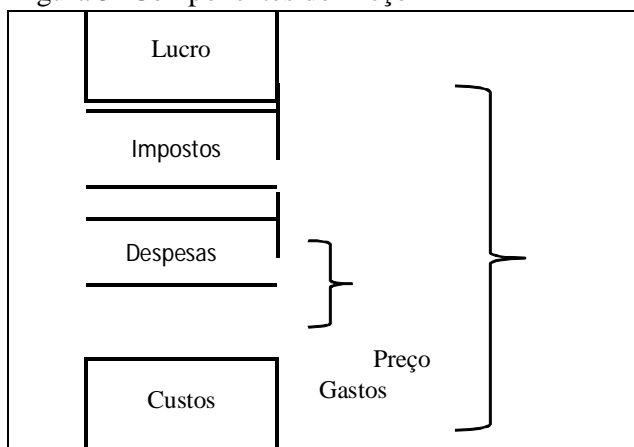
$$\text{Lucro} = \text{Preço} - \text{Custo}$$

A diferença entre as duas equações é que na empresa tradicional, o preço é determinado pelo custo do produto, assim que o mesmo tem sempre a mesma margem de lucro. (BORNIA, 2010)

Na empresa moderna o preço é ditado pelo mercado, que se encontra com oferta maior que a procura, tornando o mercado muito competitivo, e o lucro vem do preço fixado pelo mercado, tornando importante a redução de custos na empresa. (BORNIA, 2010).

Segundo Bruni (2008) são quatro os componentes para formação do preço como ilustra a figura

Figura 3- Componentes do Preço



Fonte: Bruni (2008, p. 235).

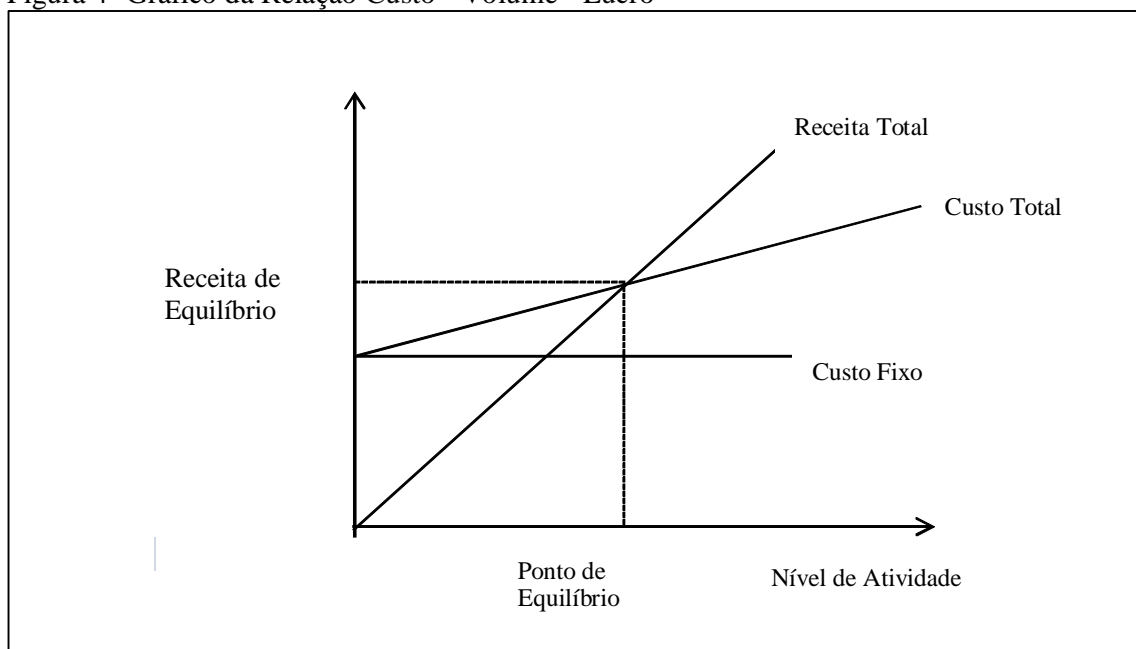
Para Bruni (2008) toda empresa almeja lucro, acrescentando ao preço do produto ou serviço o lucro desejado. Custos e despesas são gastos. O primeiro são os gastos comerciais, vendas e administrativos, o segundo são os gastos agregados ao produto.

2.5 ANÁLISE DE CUSTO-VOLUME-LUCRO

É a análise utilizada pelos gestores para determinação do custo dos produtos ou serviços em relação ao volume produzido pela empresa, e ao lucro pretendido pela organização, é com essa análise que uma empresa pode traçar uma estratégia de mercado.

Análise criada para identificar as metas estabelecidas, de acordo com os resultados obtidos pela empresa no período. Ter o controle dessa análise permite a empresa tomar a melhor decisão em curto prazo. Quando essa análise fica esquecida dentro da organização, se perde o controle do que pagou e recebeu, se obteve lucro ou não, perdendo o controle financeiro da organização (BORNIA, 2009; CLEMENTE, SOUZA; DUTRA, 2003).

Figura 4- Gráfico da Relação Custo - Volume - Lucro



Fonte: Souza; Clemente (2007, p. 172)

2.5.1 As decisões de curto prazo

O custeio variável está relacionado com o apoio as decisões de curto prazo, não determina que tais decisões sejam mais importantes que outra, um exemplo as decisões estratégicas, determina somente que os custos serão separados em fixos ou variáveis. Todavia que a empresa esteja comprometida com seus custos fixos, a decisão tomada não influenciara os custos fixos, somente as variáveis a curto prazo. (BORNIA, 2010)

2.5.2 Margem de contribuição

Conforme exposto por Bornia (2010, p. 55) a margem de contribuição consiste “na parcela do preço de venda que resta para a cobertura dos custos e despesa fixas e para a geração do lucro, por produto vendido”

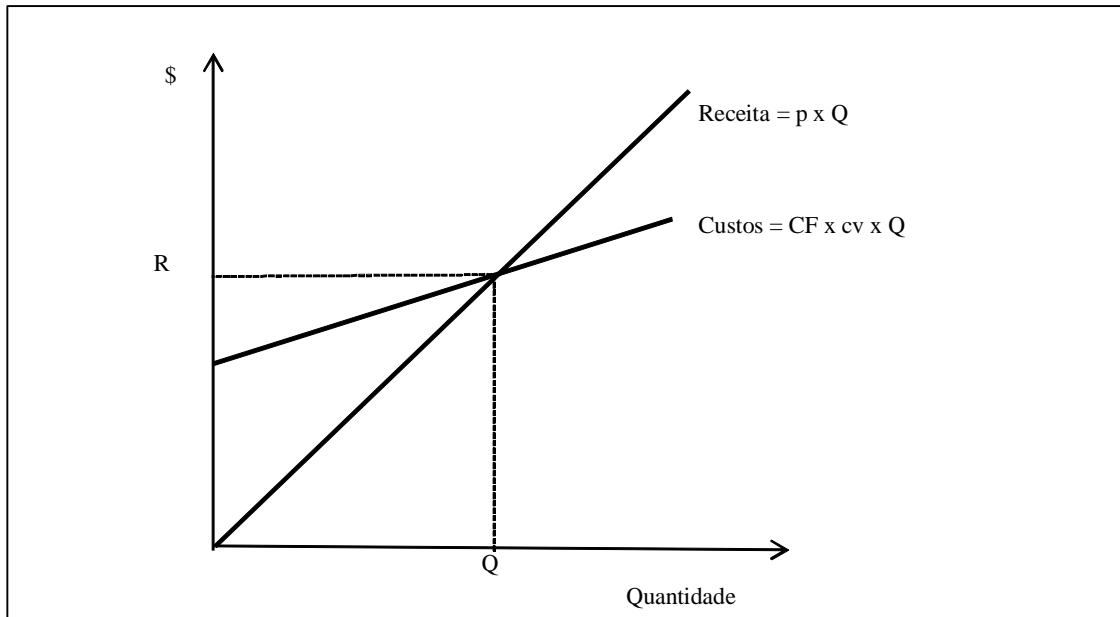
Preço do produto vendido menos o custo variável unitário gera a margem de contribuição, podendo assim fazer análises sobre o preço praticado a cada produto ou família de produto. O grande responsável pela margem de contribuição é as vendas, fator determinante para a riqueza da empresa. (SOUZA; CLEMENTE, 2007).

2.5.3 Ponto de equilíbrio

Ponto de equilíbrio é quando a empresa gera faturamento suficiente para pagar seus custos, assim não tendo prejuízo, gerando menos faturamento prejuízo, gerando mais lucro, e gerando o suficiente é o ponto de equilíbrio.

O ponto de equilíbrio, ou ponto de ruptura, é o nível de vendas no qual o lucro é nulo. (BORNIA, 2010, p. 58).

Figura 5- Gráfico do Ponto de Equilíbrio

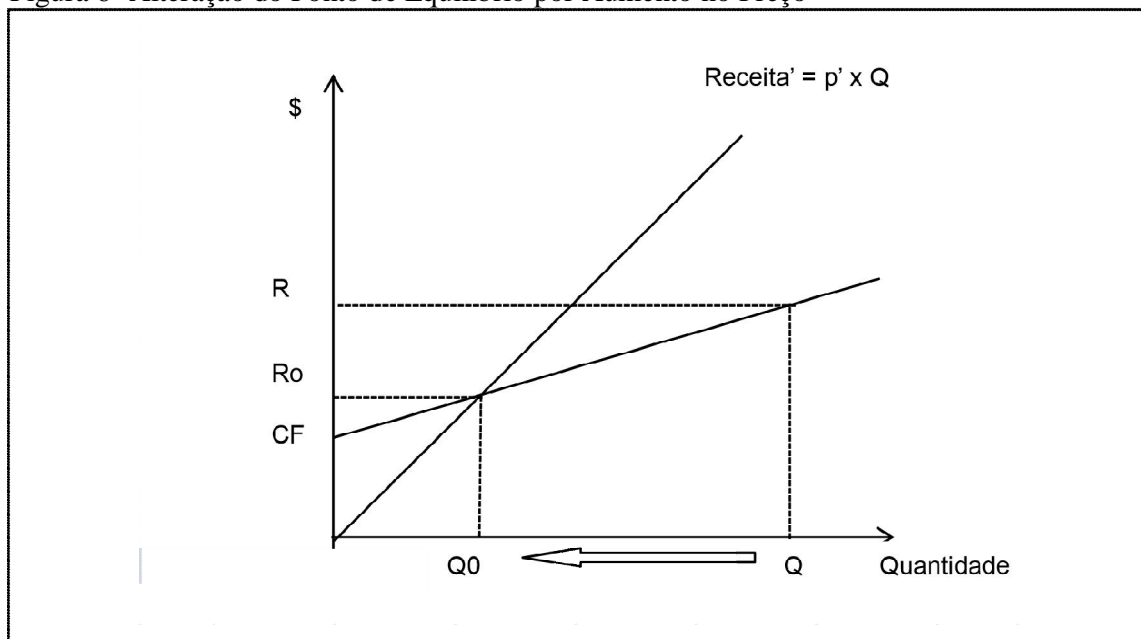


Fonte: Dutra (2003, p. 339).

2.5.4 Alterações no ponto de equilíbrio

Modificações nos Custos Fixos, Custos Variáveis e Preço de venda modificam o Ponto de Equilíbrio.

Figura 6- Alteração do Ponto de Equilíbrio por Aumento no Preço



Fonte: Borna (2010, p. 62)

2.5.5 Ponto contábil, econômico e financeiro

A diferença entre os 3 pontos de equilíbrio está nos custos e despesas analisados em cada caso.

2.5.5.1 Ponto contábil

Conforme Bruni; fama (2014, p. 254) A análise dos gastos variáveis e fixos torna possível obter o ponto de equilíbrio contábil da empresa: representação do volume (em unidades ou \$) de vendas necessário para cobrir todos os custos e no qual o lucro é nulo.

2.5.5.2 Ponto econômico

Segundo Bruni; fama (2014, p. 257) O conceito de ponto de equilíbrio econômico apresenta a quantidade de vendas (ou do faturamento) que a empresa deveria obter para cobrir a remuneração mínima do capital próprio nele investido- considerando valores de mercado. Nesse caso, o lucro obtido deveria ser igual a remuneração do próprio capital (RCP), também denominado custo de oportunidade de capital próprio.

2.5.5.3 Ponto financeiro

Para Bruni; fama (2004, p. 257) O ponto de equilíbrio financeiro corresponde à quantidade que iguala a receita total com a soma dos gastos que representam desembolso financeiro para a empresa. Assim, no cálculo do ponto de equilíbrio financeiro não devem ser considerados gastos relativos a depreciações, amortizações ou exaustões, pois estas não representam desembolso para a empresa.

2.5.6 Margem de segurança

É o excedente da receita da empresa sobre a receita no ponto de equilíbrio. Informando a empresa o quanto as vendas podem cair sem que haja prejuízo para a empresa. Pode ser expressa de forma de índice (percentual), ou quantitativamente, em unidades físicas ou monetárias. Em forma de percentuais é o mais usado devido sua facilidade de interpretação na informação. Segundo (BORNIA, 2010).

$$\text{Margem de Segurança (\%)} = \frac{\text{Vendas} - \text{Ponto de Equilíbrio}}{\text{Vendas}}$$

2.5.7 Ponto de fechamento

Afirma Bornia (2010) que o ponto de fechamento é quando a margem de contribuição iguala os custos fixos elimináveis, se estiver acima da margem de segurança ela cobre uma parte de seus custos fixos não elimináveis se estiver abaixo ela não conseguira cobrir uma parte de seus custos fixos não elimináveis, sendo assim a melhor decisão parar com suas atividades.

2.6 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

É um determinado valor que a empresa coloca ao produto podendo ser igual ao custo do produto, sendo assim não tendo nem lucro e prejuízo, sendo maior que os custos tendo um lucro determinado pela organização, ou mesmo sendo abaixo do custo levando a empresa a um prejuízo até que o preço seja reajustado para a empresa voltar a ter lucros cujo é o maior objetivo.

Uma das mais importantes tarefas do planejamento organizacional é a formação do preço de venda, podendo ser influenciados por mercados, concorrências, disponibilidades do consumidor e os custos do produto, visando os objetivos e as estratégias administrativas. (BERTI, 2002).

Uma grande parcela de empresários acredita que o preço praticado é referente ao custo do produto, essa pratica pode tornar o produto mais caro e perder competitividade no mercado. Com a competitividade do mercado, Outros empresários adotam a política de adequar seus custos ao preço praticado pelo mercado, tornando a empresa competitiva. Diante de um cenário com concorrência muito acirrada, adaptar-se o custo ao preço do mercado é uma chance de manter competitividade ao mercado em relação a preço. Afirma (SOUZA; CLEMENTE, 2007).

2.6.1 Mark-up

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2006) é um valor em forma de percentual estabelecido pela empresa para cobrir todas as suas despesas e ainda uma parte para o lucro da empresa. Podendo ser calculado da seguinte forma:

$$\text{Mark-up} = \% \text{ Desejada} \times \text{Custo Unitário}$$

Para Bruni e Famá (2004) Mark-up é um valor aplicado sobre o custo de um serviço ou um bem para a obtenção de um preço de venda, podendo também ser utilizado em diferentes formas sobre o custo e gastos variáveis ou sobre os gastos integrais.

2.7 CUSTO PADRÃO

2.7.1 Custos para controle

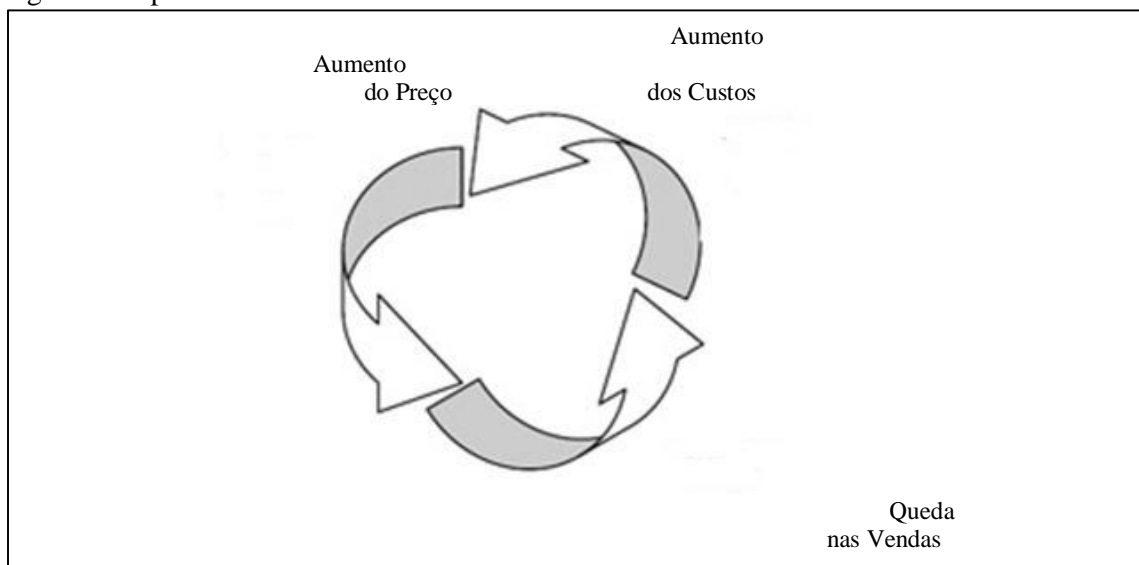
O controle de custo ajuda na fixação dos padrões de comportamento desejados a discriminação e a determinação das diferenças verificadas encontrando o caminho para as causas.

Bornia (2010, p. 76) “A ideia básica do uso de custos para controle é fornecer um padrão de comportamento para os custos, ou seja, fixar quais deveriam ser os montantes para, ao final da apuração dos custos do período, proceder-se à comparação com os custos realmente ocorridos”.

2.7.2 Espiral da Morte

A Espiral da Morte deve ser interrompida nas organizações pela consequência que pode trazer a empresa, em muitos casos ocorre a falência da organização. Primeiro vem a diminuição nas vendas, com isso o aumento dos custos, e depois o aumento do preço do produto diminuindo ainda mais as vendas (BORNIA, 2010).

Figura 8- Espiral da Morte



Fonte: Bornia (2010, p.42).

Como mostra o ciclo da Morte a cada volta cria-se uma espiral aumentando o Preço, a os Custos e a queda nas Vendas. Um cuidado muito importante que os gestores devem ter para não amentar o preço dos produtos, ao contrário a espiral pode estar iniciando.

Bornia (2010), destaca a importância de praticar corretamente o preço de venda, pois um preço com insatisfação do mercado pode ocasionar uma queda nas vendas, diminuindo o faturamento e aumentando os custos, transformando esse ciclo em uma bola de neve.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Conforme Oliveira (1999, p.118) “a pesquisa tanto para efeito científico como profissional, envolve a abertura de horizontes e a apresentação de diretrizes fundamentais, que podem contribuir para o desenvolvimento do conhecimento”. Neste capítulo será apresentado a forma de como foi pesquisado o trabalho, os passos que foram feitos para chegar ao presente estudo, os livros e autores que foram pesquisados para obtenção de informações sobre custos.

3.1 DELINIAMENTO DA PESQUISA

A pesquisa pode ser classificada em dois grupos quanto a sua finalidade. A primeira a pesquisa motivada pela razão de adquirir mais conhecimento e querer saber mais. A segunda por aplicações práticas, motivadas a solucionar problemas concretos (ANDRADE, 2005).

O presente estudo traz os fins de investigação, ou seja de que forma a informações foram exploradas para o trabalho. Foi utilizada a Pesquisa Descritiva.

3.1.1 Pesquisa Descritiva

Na pesquisa descritiva é preciso ser coletado as informações que não são encontradas nos registros da organização. Ela se diferencia da pesquisa experimental pois concentra suas informações sobre uma determinada população, e não tem a intenção de identificar relações causais. É muito comum ser encontrada em trabalhos nas ciências sociais e humanas. Esta pesquisa faz o registro ou a observação e depois analisa os dados encontrados, fazendo a comparação (CERVO; BERVIA, 1999; ROESCH, 2005).

Nesse tipo de pesquisa, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Isto significa que os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador (ANDRADE, 2005, pg.124).

3.1.2 Pesquisa Bibliográfica

A Pesquisa Bibliográfica é o tipo de pesquisa mais amplo, que extrai informações de canais informatizados, sonoros e gráficos, buscando maior conhecimento sobre o assunto, resolvendo ou justificando. A pesquisa bibliográfica é retirada de material já elaborado por outras pessoas, a escolha da fonte torna o estudo mais rico e profundo. A pesquisa bibliográfica permite ao pesquisador uma extensa cobertura, exemplo, sobre população e renda viabilizando informações que o autor não conseguiria extrair um a um. Se utilizada em equivoco pelo autor da obra pode ter seus contras, para reduzir essa possibilidade os autores analisam com mais profundidade e utilizam mais de uma fonte (BARROS; LEHFELD, 2000; FURASTÉ, 2007; GIL, 1996).

A pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências técnicas publicadas em artigos, livros, dissertações e teses. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Em ambos os casos, busca-se conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado sobre determinado assunto, tema ou problema (CERVO; BERVIAN; DA SILVA, 2007, pg. 60).

A escolha da pesquisa foi pelo motivo da necessidade de coletar informações e definições documentadas por outros autores que com as informações obtidas auxiliam no estudo.

3.1.3 Pesquisa Documental

Para Cervo; Bervian (2002) a pesquisa documental investiga documentos a fim de descrever e comparar costumes, diferenças, usos, tendências e outras características. Ao contrário da pesquisa histórica que relata o passado, a pesquisa documental estuda a realidade do presente.

A pesquisa Documental foi de grande importância para o estudo, foi através de dados extraído de documentos da empresa, que foram levantado os problemas apresentados na mesma.

3.2 DEFINIÇÕES DA AREA E/OU POPULAÇÃO ALVO

A empresa em estudo é de pequeno porte, está a um ano no mercado, seu público concentra nos pecuarista de gado de leite, onde movimentam a maior parte de seus produtos, os principais produtos da empresa são as rações de grandes animais e os medicamentos de gado, outros produtos também movimentam seu faturamento, em menor volume, como ferramentas,

equipamentos e outros. A empresa possui apenas um funcionário/proprietário, sua estrutura é própria e seu desembolso inicial foi uma carreta para entrega usada no carro do proprietário onde já possuía o mesmo.

Nos primeiros 7 meses, foram mais de 150% de aumento no faturamento, o controle no estoque de produtos foi de grande importância de gestão da empresa, para a rotatividade de seus produtos de giro, permanecendo seus produtos no estoque pouco tempo, com essa gestão a empresa imobiliza pouco dinheiro em seu estoque e mantém seus produtos da classe A, B, sempre abastecidos.

A política de preço baixo praticado pela empresa foi adotado antes do início das atividades, sendo que seus custos fixos aparentemente eram observados pelo proprietário. O estudo com foco em seus Custos fixos e variáveis, e mais a criação de grupos de famílias criado pelo estudo onde mostra as Margens de Contribuição de cada família, fornecerá informações detalhadas até o gestor.

3.3 Planos de Coleta de Dados

O plano de coleta de dados do estudo foi em forma de dados Primários onde o pesquisador extraiu informações de documentos da empresa onde eram alimentados diariamente pelo gestor. O período dos dados apurados foram entre Janeiro à Junho de 2014. Foram levantado os gastos da empresa, como seu Custo fixo e Variável, sua Margem de Contribuição em (R\$) e (%), e seu Resultado operacional.

“[...] a coleta de dados são constituídas por documentos como relatórios anuais da organização, materiais utilizados em relações públicas, declarações sobre sua missão, políticas de marketing e recursos humanos, documentos legais e etc.[...]” (ROESCH, 2009, P. 165-166).

3.4 Plano de Análise de Dados

Abordagem qualitativa-quantitativa, devido a combinação da qualidade e da quantidade na realização do trabalho. Segundo Martins, Theóphilo (2009, p. 141);

“A pesquisa qualitativa também é conhecida como pesquisa naturalística, uma vez que para estudar um fenômeno relativo às ciências humanas e sociais é necessário que o pesquisador entre em contato direto e prolongado com o ambiente no qual o fenômeno está inserido”.

Afirma Martins, Theóphio (2009), que pesquisa quantitativa pode ser usada para dados, informações mensuradas, quantificadas, os dados são extraídos para fins de testes estatístico e técnicos. É a mais usada para ciência exata, podendo medir e quantificar os dados, formular os dados numéricos e posteriormente experimentar. A pesquisa quantitativa tem possibilidade de generalizar e padronizar os resultados em um ponto específico, facilitando a comparação com outros estudos (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2006; MARTINS, 2004; LOKATOS; MARKONI, 2001).

Segundo Dantas (2005), a pesquisa qualitativa tem como objetivo a precisão nos resultados excluindo os dados estatísticos, trazendo informações mais precisas e seguras com base sólida e concreta.

A pesquisa será quantitativa porque utilizará de dados coletados no sistema da interno da empresa para extrair informações do problema, que estão em documentos e planilhas. Será analisado e medido para depois transformar em informações gerenciais. Os cálculos foram analisados no programa Microsoft Excel, calculados com base nos dados levantados na pesquisa, como Ponto de Equilíbrio, Resultado Operacional, Margem de Contribuição (%) e (R\$).

4 ANÁLISES DOS DADOS DA PESQUISA

Neste capítulo será apresentado os dados levantados na pesquisa juntamente com os cálculos feitos para saber as informações necessárias para a pesquisa, que foi realizada entre o período de janeiro a junho de 2014. Todos os dados coletados foram extraídos da empresa com autorização do proprietário. O objetivo de estudo é apresentar ferramentas para a loja Agropecuária localizada no Município de Araranguá-SC.

Os dados obtidos na coleta de dados são reais e foram autorizados pelo proprietário.

4.1 ANALISE GERAL DOS GASTOS

No Quadro 5 destacam-se os gastos que a empresa tem em cada item que foi elaborado a coleta de dados da organização, onde mostra todas as despesas da empresa no período de janeiro a junho de 2014, apresentados os valores mensais, o total, a média e o percentual que cada um representa.

Quadro 5- Análise Geral dos Gastos

Descrição	Jan/14	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Total	Média	(%)
Gastos Gerais	157,20	498,20	167,20	182,20	683,20	877,20	2.685,20	750,06	32%
Impostos (IPVA/Alvará/licença)	37,20	37,20	37,20	37,20	487,20	487,20	1.123,20	187,20	42%
Combustíveis	100,00	85,00	110,00	125,00	95,00	125,00	640,00	106,67	24%
Telefone	20,00	26,00	20,00	20,00	26,00	20,00	132,00	22,00	5%
Aluguel	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0%
Manutenção veículos	0,00	350,00	0,00	0,00	75,00	245,00	670,00	191,43	25%
Material de escritório	20,00	0,00	75,00	0,00	0,00	25,00	120,00	20,00	4%
Mão de Obra	704,17	704,17	704,17	704,17	704,17	704,17	4.225	704,17	51%
Salários	433,33	433,33	433,33	433,33	433,33	433,33	2.600	433,33	62%
Encargos	216,67	216,67	216,67	216,67	216,67	216,67	1.300,00	216,67	31%
Provisão 13° / férias	54,17	54,17	54,17	54,17	54,17	54,17	325,00	54,17	8%
Despesas Financeiras	61,00	61,00	61,00	61,00	61,00	61,00	366,00	61,00	4%

Taxas bancárias	61,00	61,00	61,00	61,00	61,00	61,00	366,00	61,00	100%
Juros com Empréstimos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0%
Depreciação	164,59	164,59	164,59	164,59	164,59	164,59	987,54	164,59	12%
Custo Fixo Total							8.263,74		100%

Fonte:Dados da pesquisa (2014)

Como mostra o Quadro 5, os Custos fixos da empresa, alcançou um total de R\$ 8.263,74, no período de Janeiro a Junho de 2014. Os Gastos com Mão de Obra chegaram a 51% desse total, 32% com os gastos gerais, Depreciação com 12%, e as despesas financeiras com 4%. Deve frisar que o Gasto com Mão de Obra alcança mais de 50%, devido a loja ser de pequeno porte e apresentar poucas Despesas nos outros setores.

4.1.1 Custos fixo e variável

O quadro 6 apresenta as despesas da empresa com os Custos Fixos e Variáveis, e seu Faturamento no período apresentado, com essas informações o objetivo do trabalho é detalhar suas reais Despesas em situações de sazonalidade nas vendas, Suas Despesas Fixas que englobam os Gastos Gerais as Despesas Financeiras, a Mão de Obra e a Depreciação. O Custo Variável corresponde com os Custos dos produtos vendidos.

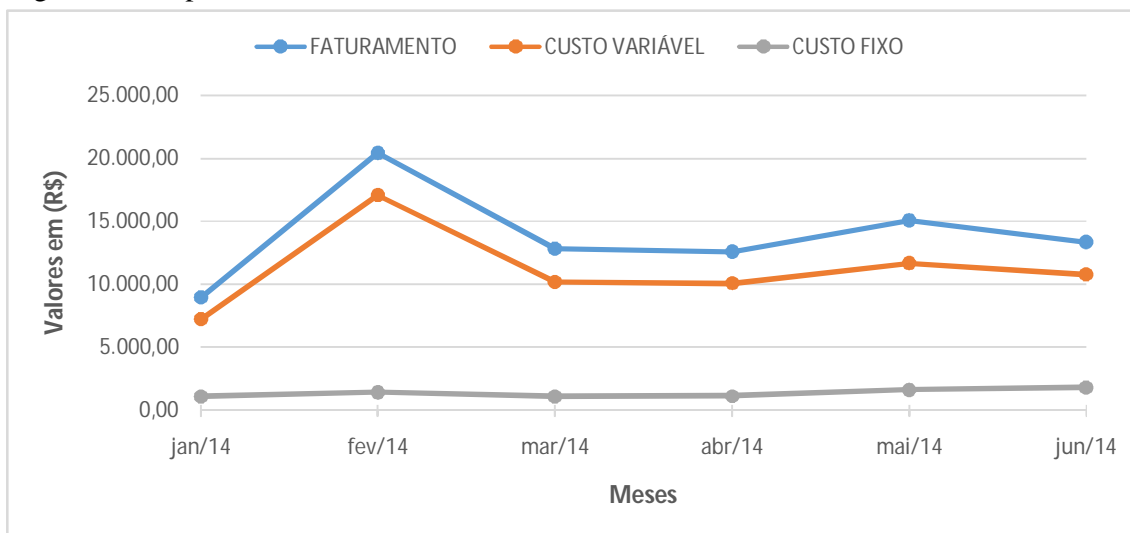
O objetivo é validar o modelo de Custo Fixo e Custo Variável em relação as vendas. Segundo Borna (2010) os Custos Fixos e Variáveis são utilizados para calcular também outros indicadores como a Margem de Contribuição e o Ponto de Equilíbrio das organizações. O Custo Fixo é estável apresentando-se com poucas variações, e o Custo Variável tem relação direta com as vendas. O custo variável é composto neste negócio apenas pelos Custos das Mercadorias vendidas, visto que pela legislação em que o Governo federal Isenta Impostos sobre as vendas com faturamento até R\$ 60.000,00 anuais como mostra o Quadro 6.

Quadro 6- Comportamento dos Custos Fixos e Variáveis.

INDICADORES	Média	Jan/14	Fev/14	Mar/14	Abr/14	Mai/14	Jun/14
FATURAMENTO	13.853,90	8.934,40	20.403,16	12.818,73	12.566,05	15.061,33	13.339,75
CUSTO VARIÁVEL	11.162,45	7.226,77	17.068,61	10.166,22	10.069,09	11.663,49	10.780,51
CUSTO FIXO	1.357,29	1.086,96	1.427,96	1.096,96	1.111,96	1.612,96	1.806,96

Fonte:Dados da pesquisa (2014)

Figura 9- Comportamento Custo variável e Custo fixo



Fonte: Dados da pesquisa

Conforme mostra o gráfico 9, a relação de custo variável acompanhou o faturamento, devido a loja ser do ramo do comércio que compra e vende seus produtos, não ocorrendo transformações de matéria prima, apresentou-se um destaque no mês de fevereiro que aumentou seu faturamento e seu custo variável. O custo fixo não oscilou neste mês acompanhando seu desempenho que no mês de Maio e Junho apresentou um leve aumento.

4.2 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

Segundo Crepaldi (2004, p. 231) “ A margem de contribuição representa o valor que cobrirá custos e despesas da empresa e proporcionará o lucro”. Para encontrar a margem de contribuição em reais (R\$) é subtraído o custo variável do faturamento, lembrando que para a empresa obter lucro a margem de contribuição deverá ser maior do que o custo fixo. Para encontrar a margem de contribuição em percentual (%), divide-se o valor da margem em reais pelo seu faturamento.

Quadro 7- Faturamento e Margem de Contribuição

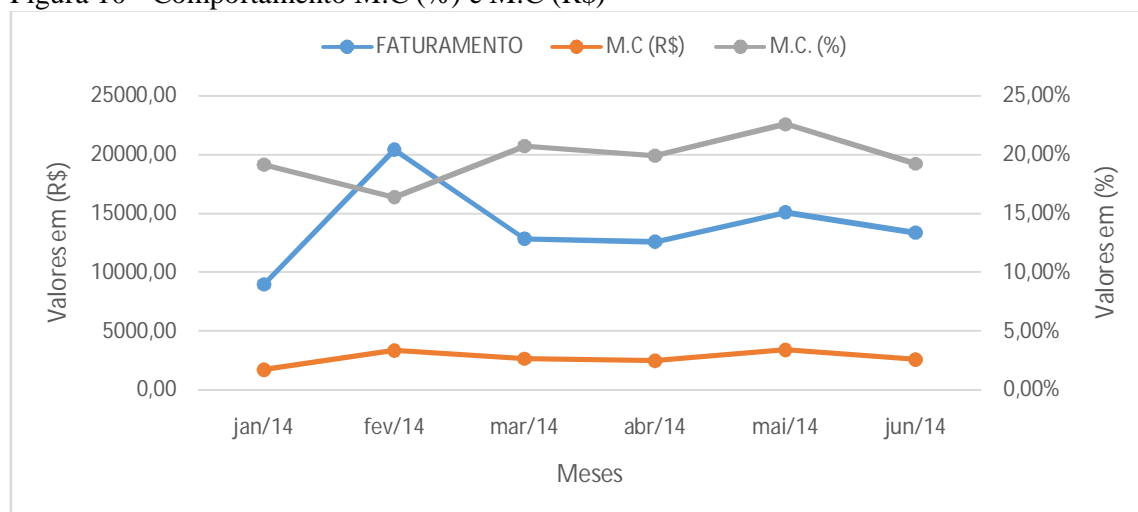
INDICADORES	MÉDIA	Jan/14	Fev/14	Mar/14	Abr/14	Mai/14	Jun/14
FATURAMENTO	13.853,90	8.934,40	20.403,16	12.818,73	12.566,1	15.061,33	13.339,75
CUSTO VARIÁVEL	11162,45	7.226,77	17.068,61	10.166,22	10.069,1	11.663,49	10.780,51
M.C (R\$)	2.691,46	1.707,63	3.334,55	2.652,51	2.496,96	3.397,84	2.559,24
M.C. (%)	19,63%	19,11%	16,34%	20,69%	19,87%	22,56%	19,19%

CUSTO FIXO	1.357,29	1.086,96	1.427,96	1.096,96	1.111,96	1.612,96	1.806,96
RES. OPERACIONAL	1.334,16	620,67	1.906,59	1.555,55	1.385,00	1.784,88	752,28
PONTO DE EQUILIBRIO	6.914,38	5.687,91	8.739,05	5.301,88	5.596,18	7.149,65	9.416,15

FONTE: Dados da pesquisa

O Quadro 7 representa o gráfico do faturamento em relação a margem de contribuição em reais e em porcentagens, que está representado a direita do gráfico a margem de contribuição (R\$) e o faturamento, e a esquerda está representado em porcentagens os valores da margem de contribuição (%).

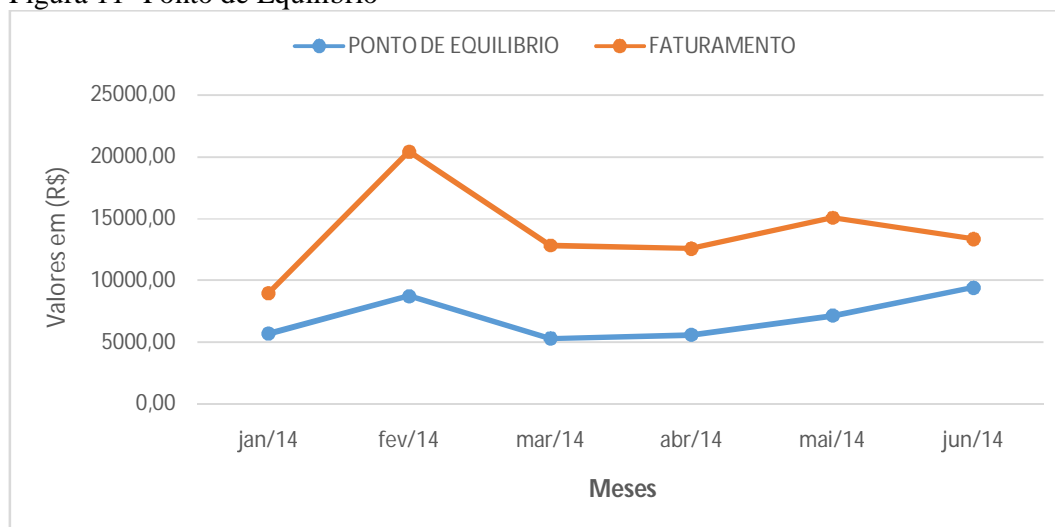
Figura 10- Comportamento M.C (%) e M.C (R\$)



Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Como mostra o Figura 10 o mês de Fevereiro apresentou o maior faturamento com R\$ 20.403,16 e a menor margem de contribuição (%) com 16,34%. Com isso a empresa deve focar em aumentar sua margem de contribuição para pagar com suas obrigações mais cedo, melhorando sua margem de contribuição em (R\$), para poder se planejar em investimentos futuros, já que a mesma se enquadra em uma pequena empresa.

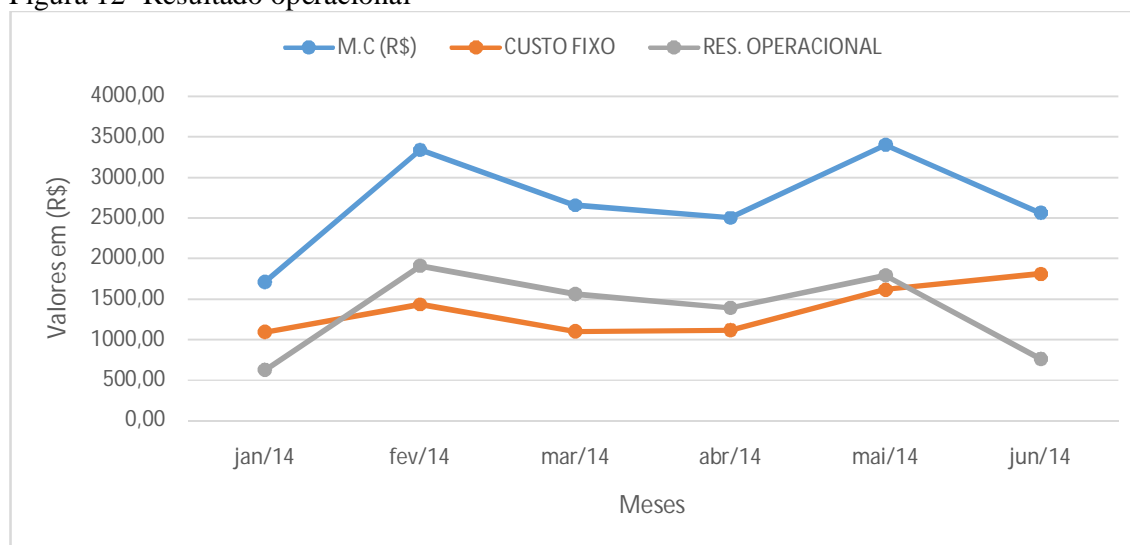
Figura 11- Ponto de Equilíbrio



Fonte: Dados da pesquisa (2014)

O ponto de equilíbrio foi sempre superado pela empresa, ela obteve resultado operacional positivo todos os meses da coleta de dados. Ele oscilou entre R\$ 5.301,88 e R\$ 9.416,15, sua média ficou em R\$ 6.914,38. O ponto de equilíbrio é uma ferramenta muito importante para o gestor, pois sua informação pode permitir uma mudança estratégica de promoção em determinado momento do mês para maior giro de suas mercadorias.

Figura 12- Resultado operacional



Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Conforme mostra a figura 12 do gráfico do resultado operacional, a empresa obteve nos meses de Fevereiro a Maio valores sem grandes oscilações, já o mês de Janeiro e

Junho foi onde apresentou o menor valor de resultado operacional, chegando abaixo dos R\$ 1.000,00. O resultado operacional é a subtração do custo Fixo e Variável pelo Faturamento.

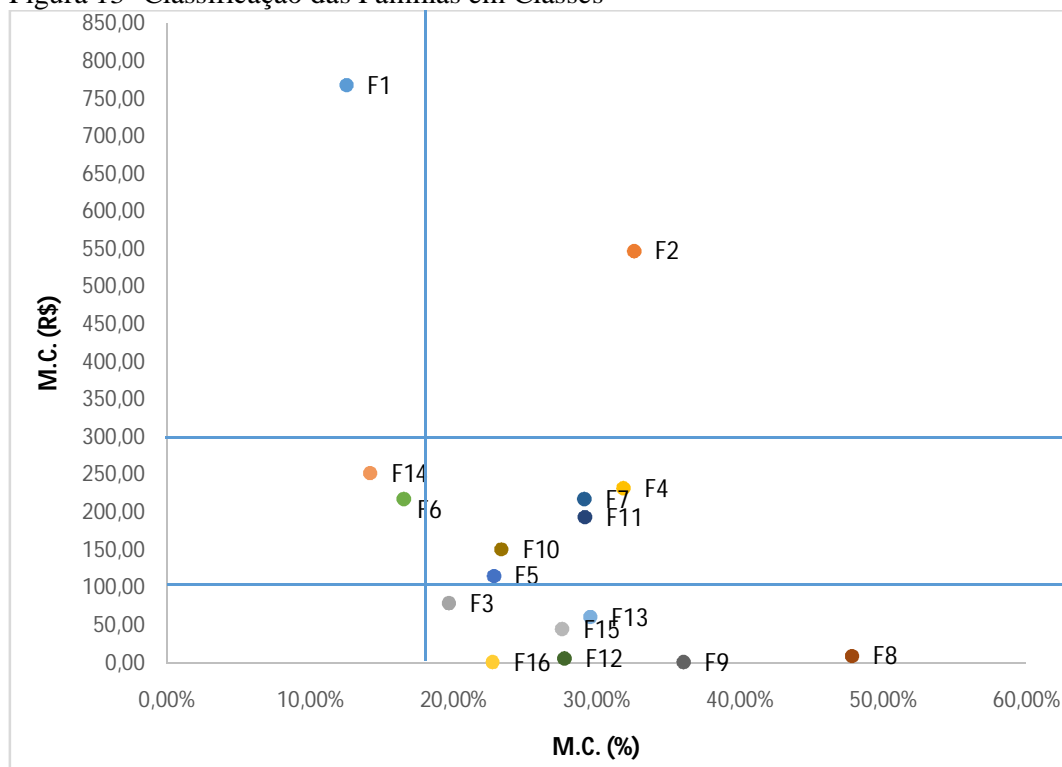
Como podemos observar na figura 12, o mês de Fevereiro foi o de maior faturamento, entre os meses pesquisados com R\$ 20.403,16. Porém não foi o de maior margem de contribuição (R\$ 3.334,55), que foi o mês de Maio com R\$ 15.061,33 de Faturamento e R\$ 3.397,84 de Margem de Contribuição. Observamos uma alteração na Margem de Contribuição da empresa que oscilou entre 19,11% a 22,56% nos demais meses, e o mês de fevereiro apresentando um valor abaixo dos demais meses com 16,34%. Os demais meses apresentaram faturamento entre R\$ 8.934,40 a R\$ 15.061,33.

A gestão do mix de forma eficiente é chave neste varejo, pois analisar os Custos e a Gestão de preços poderão resultar em lucro para a empresa.

4.3 CLASSIFICAÇÃO DAS FAMILIAS POR CLASSE

A seguir será mostrado a classificação das Famílias em classes de A, B, e C, que são classificados por M.C. (R\$). Foi elaborado a média das Famílias durante o período de Janeiro a Junho de 2014, a classe C, se enquadra entre R\$ 0,01, a R\$ 99,99, a classe B entre R\$ 100,00 e R\$ 299,00, e a classe A acima de R\$ 300,00.

Figura 13- Classificação das Famílias em Classes



Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Quadro 8- Grupos de Famílias

Código das famílias	FAMÍLIAS	FATURAMENTO	M.C. (R\$)	M.C.(%)	CLASS.
1	Rações gr. Animais	6.117,20	768,33	12,56	A
2	Medicamentos	1.679,49	547,86	32,62	A
14	Ferragens/peças/parafusos	1.776,40	252,29	14,2	B
4	Ferramentas/equipa.epi	728,68	232,35	31,89	B
7	Pastagens	748	218,00	29,14	B
11	Inseticidas/fungi.carrapticidas	664,9	194,04	29,18	B
10	Prod. Homeopático	646,83	151,11	23,36	B
5	Rações peq. Animais	506,55	115,66	22,83	B
3	Minerais	402,5	79,32	19,71	C
13	Equip.animais	206,58	61,06	29,55	C
6	Prod. Limpeza	332,87	55,08	16,55	C
15	Aubos/fertilizantes	164,67	45,45	27,6	C
8	Mat. Construção leve	19,63	9,39	47,85	C
12	Lonas/plásticos	20,87	5,80	27,77	C
9	Mat. Pesca/caça	4,17	1,50	36,08	C
16	Cordas	5,83	1,33	22,74	C
Total		14025,17	2738,57	19,53%	

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

A tabela do Quadro 8 mostra os produtos separados por classe A, B e C, que corresponde a Margem de Contribuição (R\$), referentes aos meses de Janeiro e Junho de 2014, que apontaram como os de maior rentabilidade para a empresa.

Os produtos da classe A são os produtos que alcançaram valor médio acima de R\$ 300,00, com destaque para os produtos da família das rações de grandes animais que obteve média de R\$ 768,33 e da família do Medicamento que alcançou média de R\$ 547,86. Embora a linha da família de rações para grandes animais esteja com uma M.C (%) baixa, por ser uma família carro chefe da empresa, sua elevada M.C (R\$) vem do alto volume vendido, que é uma estratégia da empresa para vender outros produtos com um maior valor em M.C. (R\$)

Os produtos de classe B, são os produtos que estão entre o valor médio de R\$ 100,00 e R\$ 299,99, possuem uma venda moderada em relação a classe A, porém possuem uma M.C (%) média a boa, são produtos que fazem parte do público alvo da empresa.

A linha de produtos da classe C, estão entre os valores de R\$ 0,01 a R\$ 99,99. Esses produtos necessitam de atenção dos gestores pois a venda do mesmo está muito baixa. Sua M.C. (%) varia entre 16,55% a 47,85%.

A estratégia da empresa em fazer girar em maior volume os produtos de menor M.C (%) está sendo positiva. Essa estratégia está trazendo seu público alvo para a loja. O item que merece um destaque é os produtos da linha C, que estão com M.C. (%) atraentes, mas estão com volume de vendas pequeno. O gestor precisa de uma estratégia urgente para melhorar a rotatividade desses produtos.

5 CONCLUSÃO

Essa pesquisa proporcionou ao pesquisador aumentar seu conhecimento sobre Custos em uma empresa, e dimensionar o quanto a Gestão de Custo na organização é importante para a tomada de decisão.

O presente estudo proporcionou ao gestor ferramentas de Custos que trazem melhor detalhe sobre o Preço praticado, os Custos Fixos e Variáveis da empresa. Gerenciar uma loja não requer somente habilidades e conhecimento comercial, a Gestão administrativa tem seu peso, pois conhecer sua situação financeira e econômica em um mercado competitivo proporcionara maiores chance de sucesso.

Pontos importantes na Fundamentação Teórica, foram colocados em prática na coleta de dados, como Ponto de Equilíbrio, os Custos Fixos e Variáveis. Os temas abordados serviram de embasamento para o pesquisador, foram pesquisado os Conceitos Básicos de Custos, a Classificação de Custos, o Sistema de Custos, o Custeio Ideal e a Empresa Moderna, a Análise do Custo-Volume-Lucro, a Formação do Preço de Venda e o Custo Padrão.

Os informações foram coletados no Banco de Dados informatizado da loja e calculados para extrair as informações abordadas na Análise de Dados da Pesquisa, cujo resultado apontou mais de 80% de Custos Variáveis, onde a Gestão deve focar o setor de Suprimentos, para praticar o melhor Preço, visto que a boa venda é feita a partir da boa compra, caso contrário você comprando mau vai vender mau, se vender caro você coloca o cliente na concorrência, se vender barato você não ganho sua make-up estabelecido. A criação de Famílias nos Produtos proporcionou ao Gestor a informação da lucratividade de cada Família, e o faturamento, dando-lhes informações precisas para uma política de preço para cada produto. O que se observou foi que a empresa está focando em praticar um melhor preço nos produtos de maior rotatividade onde existe muita pesquisa de Preço pelos clientes, e percebeu-se também que a empresa adota uma política rigorosa de pesquisa de preço frente aos fornecedores. Nos produtos onde acontece pouca pesquisa de preço a loja adotou a política de trabalhar com uma Margem de Contribuição entre 30% e 50%, devido aos clientes não pesquisarem esses produtos de baixa rotatividade.

O Custo Fixo da empresa teve baixas oscilações no período da pesquisa entre Janeiro e Junho de 2014. Na Análise Geral dos Gastos 51% da Despesa vem da Mão de Obra, que conta com 1 funcionário/proprietário, essa porcentagem alta é devido a loja ter pouco

Custos Fixos, devido ao seu tamanho, que é considerada pequena em relação aos seus concorrentes.

As Margens de Contribuição em (R\$) e (%), também foram analisadas, mostrando a rentabilidade de cada Família.

O Ponto de Equilíbrio foi positivo em todos os meses pesquisados, com o menor Valor em Março com R\$ 5.301,88, e com o maior Valor no mês de Junho com R\$ 9.416,15. A empresa alcançando seu P.E. tem seus recursos para cobrir seus Custos Fixos e poderá fazer liquidações para girar seus produtos de menos rotatividade ganhando fama de loja com preços acessíveis.

Conclui-se então que Gerenciar com um sistema mais preciso os Custos Variáveis da empresa terá grande importância visto que a média é igual a 80,57% das suas despesas vem da compra de mercadorias para a revenda. A estratégia de política de preço baixo nos produtos de alta rotatividade vem trazendo resultados positivos, porém a gestão de compra desses produtos precisa ser eficiente. Para a empresa serviu para mostrar as informações de muita importância elaboradas, e para o pesquisador para aumentar o seu conhecimento profissional.

6 REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de Metodologia Científica**: Um guia para a iniciação científica. 2.ed. São Paulo: Makron, 2000.

BERVIAN, Pedro Alcino; CERVO, Amado Luiz. **Metodologia Científica**. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

BRUNI, Adriano Leal. **A Administração de Custos, Preços e Lucros**. 3. ed São Paulo: Atlas, 2008.v.5.p.41.

BERTÓ, Dalvio José; BEULKE, Rolando **Estrutura e Análise de Custos**. São Paulo: Saraiva, 2001.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas** / Antonio Cezar Bornia. – 3. Ed. – São Paulo: Atlas, 2010. 206 p.

BOMFIM, Eunir de Amorim; PASSARELLI, João. **Custos e Formação de Preços**. 4.ed. São Paulo: Thomson, 2006.

CERVO, Amado Luiz. **Metodologia Científica** / Amado Luiz Cervo, Pedro Alcino Bervian, Roberto da Silva. – 6. Ed. – São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CERVO, Amado Luiz. **Metodologia Científica 5ª edição** – Amado Luiz Cervo, Pedro Alcino Bervian. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

DANTAS, Rubens Alves. **Engenharia de Avaliações**: uma introdução à metodologia científica. 2 ed. São Paulo: Pini, 2005.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz E. de. **Gestão de Custos e Formação de Preços**: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade. São Paulo: Atlas, 2006.

FARASTÉ, Pedro Augusto. **Normas Técnicas para o Trabalho Científico**: elaboração e formatação. 14 ed. Porto Alegre: Brasul, 2007.

GUIMARÃES, Adriano Dutra. **Estudo Comparativo entre os Métodos de Depreciação e Valor de Mercado da Frota de Veículos de uma Empresa Comercial de Florianópolis**. Monografia – UFSC, 2008.

Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis291515>>JUNG, Carlos Fernando.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 3.ed.São Paulo: Atlas, 1996.
LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 4 ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Rosilda Baron. **Metodologia Científica: Como tornar mais agradável a elaboração de trabalhos acadêmicos**. Curitiba: Juruá, 2004.

MARTINS, Gilberto de Andrade, THEÓPHILO, Carlos Renato. **Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2ºed. São Paulo: Atlas, 2009.

Metodologia para pesquisa e desenvolvimento: aplicada a novas tecnologias, produtos e processos. Rio de Janeiro: Axcel Books do Brasil, 2004. Acesso em: 10 out. 2014, 20h10min: 09.

OLIVEIRA, Silvio Luiz. **Tratado de Metodologia Científica: Projetos de Pesquisa, TGI, TCC, Monografia e dissertações e teses**. São Paulo, 1999.

PISSETTE, Renata Buzanelo. **Proposta de Implantação de um Sistema de Gestão de Custos de uma Loja Agropecuária Localizada no Município de Meleiro-SC**. 2012.

SANTOS, Joel J. **Análise de Custos: remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatório e estudos de caso**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SANTOS et al. **Fundamentos de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2006.v.22

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; PINHEIRO, Paulo Roberto. **Fundamentos de Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 2006, v.3.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Gestão Prática de Custos**. Curitiba: Juruá, 2004. p.15.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernandez; LUCIO, Pilar Baptista. **Metodologia de Pesquisa**. 3 ed. São Paulo: McGrawHill, 2006.

ROESCH, Sílvia Maria Azevedo. **Projetos de Estágio e de Pesquisa em Administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

ROESCH, Sílvia Maria Azevedo; BECKER, Grace Vieira; MELLO, Maria Ivone de. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso**. 3. ed São Paulo: Atlas, 2009.

WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos: uma abordagem prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.