Custeio variável como subsídio na avaliação de preço de venda: um estudo em uma fábrica de água de coco

RESUMO

O presente estudo objetivou identificar custos e despesas incorridos e que devem ser apurados com a finalidade de avaliar a fixação do preço de venda e sua viabilidade mercadológica em uma pequena empresa de fabricação de água de coco. Pesquisa descritiva de natureza qualitativa executada com aplicação de entrevistas aos gestores da empresa por meio de formulários semiestruturados de apuração de custos e conhecimento sobre o processo operacional da empresa. Os resultados da pesquisa indicam que por meio da aplicação do custeio variável na avaliação do preço de venda adotado demonstra que este é suficiente para proporcionar uma margem de contribuição que cobre os custos e despesas fixas e ainda proporciona lucro o que permite tomar decisões no sentido de adotar um preço ainda mais competitivo que gere incremento de vendas e ganhos no volume e escala ou manter o mesmo preço e buscar redução de custos e despesas fixas e até mesmo redução de custo de aquisição da matéria-prima sem comprometimento da qualidade e assim melhorar o resultado operacional. Essas decisões precisam ser balizadas com informações de mercado. A utilização de somente um mês de referência na apuração da estrutura de custos que mesmo servindo de inferência para os outros meses do ano se caracteriza como uma limitação devido à dificuldade na acessibilidade aos dados de todos os meses, a sugestão para trabalhos futuros pode ser a comparação dos resultados do custeio variável com outro sistema de custeio.

Palavras-chave: Preço de venda. Custeio variável. Margem de contribuição.

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

1 INTRODUÇÃO

No cenário atual de intensa competitividade empresarial, as organizações independentes do porte ou segmento, necessitam de informações financeiras e mercadológicas para a melhor tomada de decisões principalmente em relação a preços competitivos e eficiência no controle e na apuração de custos que permita realmente conhecer a viabilidade dos produtos vendidos e sua capacidade de competir e gerar lucratividade.

Nesse sentido existem diversos sistemas de custeio que possibilitam a apuração do custo dos produtos contribuindo para a verificação da relação custo-benefício de cada unidade produzida.

Os sistemas de custeio diferem em seus métodos, mas todos buscam de uma forma ou de outra demonstrar até que ponto a estrutura de custos utilizada na produção permite o estabelecimento de um determinado preço de venda, a margem de contribuição do produto e a sua competitividade mercadológica.

Para Martins (2010) Sistema de custeio significa o meio que se apropriam os custos, assim existe Custeio por Absorção, Custeio Variável, ABC, RKW, entre outros. Além disso, as organizações realizam *benchmark* das medidas financeiras e

não-financeiras de outras companhias, consideradas “as de melhor desempenho”. Para competir eficazmente no mercado global, as empresas precisam ter desempenho igual ou próximo “ao melhor da espécie”. (Horngren, Foster & Datar, 1997).

O presente estudo objetivou identificar custos e despesas incorridos e que devem ser apurados com a finalidade de avaliar a fixação do preço de venda e sua viabilidade mercadológica, desse modo a pesquisa será executada por meio da aplicação de entrevistas aos gestores da empresa através de formulários semiestruturados.

Quanto aos objetivos específicos: 1- Identificar e calcular o custo dos produtos com base no sistema de custeio variável de produção para fundamentar a tomada de decisão em relação à fixação do preço de venda e 2- Avaliar a viabilidade do preço de venda praticado pela empresa após a apuração dos custos com base no custeio variável.

Quanto a metodologia, o presente artigo é estudo de caso, com abordagem qualitativa e configuração transversal, em que, no primeiro momento será feita a coleta dos dados por meio de uma entrevista aberta e um formulário direcionado elaborado especificamente ao porte, atividade e demanda da empresa pesquisada. No segundo momento, os dados primários serão submetidos ao sistema de custeio variável e por meio do cálculo da margem de contribuição avaliar se o preço de venda adotado pela organização demonstra viabilidade do ponto de vista econômico financeiro, objetivando realizar um comparativo entre o preço de venda encontrado no estudo e o que realmente é adotado pela empresa.

O presente artigo está estruturado em cinco sessões, sendo a primeira esta introdução que compreende a contextualização do problema, a segunda sessão apresenta o referencial teórico, dividido em Sistemas de Custeio e Formação de Preço de Venda. A terceira sessão compreende a metodologia do trabalho utilizada na realização do presente estudo; na quarta sessão são apresentados os resultados e a interpretação dos dados coletados e, por último, as conclusões obtidas e as referências de toda a bibliografia utilizada.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 SISTEMAS DE CUSTEIO

Martins (1998) afirma que a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões. Borna (2009), por sua vez, define que os objetivos da contabilidade de custos são: a avaliação de estoques, o auxílio ao controle e o auxílio à tomada de decisões.

Os sistemas de custeio são métodos utilizados para se apurar os custos dos produtos fabricados e vendidos e também possibilitar análises mais consistentes da competitividade mercadológica dos produtos. No nível operacional ocorre a coleta dos dados, no tático os dados são diferenciados e classificados transformando-se em informações que, provavelmente, serão utilizadas pelo nível estratégico para a tomada de decisões que impactam na competitividade empresarial como por exemplo: decidir qual o melhor *mix* de produtos, avaliar a viabilidade de um determinado produto, controlar ou reduzir custos, entre outros fatores relevantes em uma organização (Kaspczak, Scandelari & Francisco, 2008).

Nesse contexto alguns sistemas de custeio são aplicados pelas organizações visando o alcance desses objetivos como, por exemplo, o sistema de custeio por absorção, o custeio variável e o custeio baseado em atividades, também conhecido pela sigla inglesa *ABC* que significa Activity-Based Costing, para Wickert (2004), os métodos de custeio mais conhecidos e utilizados pela comunidade acadêmica e empresarial são: custeio baseado em atividades (Activity Based Costing – ABC), custeio por absorção, custeio variável e custeio padrão.

O custeio por absorção que compreende a separação dos custos das despesas e a apropriação dos custos diretos e indiretos aos produtos é aceito pela legislação fiscal do país. Para Fiorese (2005), um dos pontos fortes que garantem a adoção desse custeio está no fato de atender à legislação fiscal brasileira e estar de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade aplicados a custos, além de proporcionar informações à gerência para as finalidades de formação de preços de vendas, objetivando a recuperação dos custos incorridos em determinados períodos.

Assim, a metodologia do custeio por absorção consiste nas seguintes etapas: inicialmente ocorre a separação de custos e despesas, logo após tem-se a apropriação dos custos diretos e indiretos aos produtos, e por fim há a apropriação mediante rateio dos custos indiretos dos produtos (Rebelatto, Aramayo & Almeida, 2006).

Crepaldi (2002) esclarece que no sistema de custeio por absorção todos os custos diretos e indiretos são alocados aos produtos, os primeiros pela apropriação direta, enquanto os segundos por meio de critérios de rateio.

Martins (2010) reforça a assertiva de Crepaldi (2002) quando afirma que o custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos diretos e indiretos aos produtos elaborados, porém o mesmo autor admite que o custeio por absorção apresenta falhas do ponto de vista gerencial em virtude dos rateios arbitrários.

De acordo com Martins (2010), o Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC, é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, sendo essa a principal diferença dos métodos tradicionais de custeio. Para se utilizar o ABC, é necessária a definição das atividades relevantes dentro do sistema, bem como os direcionadores de custos de recursos que irão alocar os diversos custos incorridos às atividades.

A ideia básica do ABC é tomar os custos das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre produtos e atividades com isso, o ABC supera um problema crônico dos sistemas tradicionais, que é a inadequação causada pela atribuição dos custos indiretos aos produtos de acordo com bases de rateio arbitrárias (Bornia, 2002).

O ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos por meio da análise das atividades executadas na empresa e suas respectivas relações com os produtos. É necessário identificar os direcionadores podem ser: Direcionadores de Recursos: e Direcionadores de Atividades. Sendo o primeiro responsável por determinar a ocorrência de uma atividade, por identificar a maneira como que as atividades consomem recursos e como serve para custear as atividades, já o segundo busca identificar a maneira como os produtos consomem atividades e serve para custear produtos (Azevedo, Gouvêa & Oliveira, 2006; Mauad & Pamplona, 2003).

Segundo Megliorini (2012), enquanto no custeio por absorção, estruturado para atender às disposições legais, os custos fixos são rateados aos produtos, no custeio variável - estruturado para atender à administração da empresa - apenas os custos variáveis - que são os que variam de acordo com o volume de produção ou de acordo com alguma outra base estabelecida - irão compor o custo do objeto de custeio (bens

ou serviços), sejam diretos ou indiretos.

O custeio variável nasceu depois da percepção das desvantagens e riscos existentes em função da apropriação dos custos fixos aos produtos. Propõe-se então deixar de apropriá-los aos produtos/serviços, tratando-os como despesas (encargos do período), pois são derivados da necessidade de se colocar em operação o produto/serviço (Martins, 2010).

Por esse método, somente os custos variáveis são considerados para o custo do produto, enquanto os custos fixos são baixados contra a receita do período (Gupta & Parmar, 2001).

Para Martins (2010), a consideração dos custos fixos na composição do valor de um bem ou serviço não é de grande utilidade para fins de análise gerencial, uma vez que esses custos existem, independentemente se o volume de produção ou de prestação de serviço ocorrer, e são distribuídos aos bens ou serviços por meio de critérios de rateio, que incluem, em maior ou menor grau, arbitrariedade.

A forma de custeio variável apresenta a análise dos custos através da compreensão dos gastos variáveis, que são geralmente, custos com embalagens e matérias-primas diretas e mão de obra direta, em comparação com a receita de vendas dando origem ao conceito de margem de contribuição (Bruni & Famá, 2010)

A Margem de Contribuição (MC) é a diferença entre o preço da venda e o custo variável, ou seja, a medida do valor que cada unidade produzida gera pra empresa de sobra entra sua receita e seu custo efetivo, aquele custo que lhe pode ser imputado sem erro (Martins, 2010).

Nesse método, o custo dos produtos vendidos e os estoques finais de produtos em elaboração e produtos acabados só conterão custos variáveis, ou seja, o custeio variável, é um método que consiste em considerar como custo de produção apenas os custos variáveis incorridos no processo de produção não considerando os fixos pelo fato dos mesmos existirem mesmo que não haja produção, dessa forma sendo considerados como despesas. No custeio variável, a diferença entre o valor de vendas líquidas e a soma dos custos variáveis com as despesas variáveis é denominada margem de contribuição, deduzindo da mesma os custos e as despesas fixas obtendo-se o lucro operacional (Viceconti E Neves, 2014).

Megliorini (2012) e Padoveze (2013) apontam como vantagem do custeio variável a identificação dos produtos mais rentáveis por meio do uso da margem de contribuição, a determinação de valores que a empresa precisa produzir e comercializar para cobrir seus custos e despesas fixas e gerar lucro, as informações de custo, volume e lucro são tempestivas e confiáveis. As desvantagens segundo os autores citados são as seguintes: Não é aceito pela auditoria externa das entidades de capital aberto, nem pela legislação do imposto de renda ferindo alguns princípios contábeis como o da competência e da realização da receita, além disso, a separação dos custos fixos e variáveis não é tão simples como parece, pois também existem os custos de natureza mista, podendo ser alocado de forma errada na separação o que incorreria em problemas para a empresa.

Para Martins (2010), a consideração dos custos fixos na composição do valor de um bem ou serviço não é de grande utilidade para fins de análise gerencial, uma vez que esses custos existem, independentemente se o volume de produção ou de prestação de serviço ocorrer, e são distribuídos aos bens ou serviços por meio de critérios de rateio, que incluem, em maior ou menor grau, arbitrariedade.

O método de custeio atende plenamente a expectativa da organização no tocante ao processo decisório, oferecendo informações tempestivas e confiáveis, entretanto esse método não é aceito pela Legislação Fiscal Brasileira e nem pelas

Normas Brasileiras de Contabilidade. Como visto a metodologia utilizada por esse custeio atribui alocação apenas aos custos variáveis incorridos no processo produtivo, infringindo assim os Princípios Fundamentais da Contabilidade, mais precisamente o princípio da Competência, onde é afirmado que todas as receitas e despesas devem ser registradas no período em que ocorreram sem haver diferenciação entre classificação fixa e variável. Por isso, as Demonstrações de Resultado, e os Balanços avaliados com base nesse método não são aceitos para usuários externos, somente para internos por ser forte aliado nas decisões da organização (Rosa, 2006; Catelli, Pereira & Vasconcelos, 2001).

Para Leone (2000) embora o custeio variável produza informações mais adequadas para o planejamento e tomadas de decisões gerenciais a sua adoção ainda gera controvérsias. No contexto de uma empresa de pequeno porte que busca informações financeiras e contábeis para adoção de uma melhor política de preços o custeio variável pode atender de forma objetiva essa necessidade.

2.2 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

A formação do preço de venda depende de outros fatores além dos custos, como por exemplo a capacidade de compra pelos clientes público-alvo da empresa e o preço adotado pela concorrência, ou seja, o preço que se pratica no mercado de uma forma geral, Para Kotler (1999) Ao definir seus preços, muitas empresas acrescentam um *markup* em seus custos estimados, definindo o seu preço com base somente nos custos, enquanto outras praticam a estratégia de definição de preços baseada em valor, isto é, no valor percebido pelo consumidor. A assertiva de Kotler nos remete ao pensamento que na definição do preço de venda é necessário a organização levar em consideração outras variáveis além custo, apesar de ser fundamental a apuração dos custos dos produtos para se chegar ao preço de venda. Esses aspectos são reforçados por Martins (2010) quando reconhece ser o custo do produto um fator imprescindível à formação do preço de venda, porém não suficiente tendo em vista que o grau de elasticidade da demanda, os preços da concorrência e dos produtos substitutos e as estratégias de *marketing* são fatores consideráveis nesse processo.

Com base nessas assertivas, percebe-se que a definição do preço de venda envolve decididamente aspectos contábeis, e sobretudo mercadológicos, inserindo a influência da percepção dos clientes e os preços adotados pela concorrência, ou seja, é necessário avaliar o que se pratica e se aceita no mercado na conclusão do preço ao consumidor. Heriison e Orgon (2007) reforça a necessidade de considerar as necessidades do clientes em consonância com a estrutura de custos ao afirmarem que se os preços praticados forem muito altos o cliente pode não comprar o produto, porém se os preços forem demasiadamente baixos podem não cobrir os custos.

Considerando os custos, a adoção do sistema de custeio, seja variável, absorção, ABC ou qualquer outro, influencia de forma significativa a formação do preço de venda. Segundo Padoveze (2012) O preço de venda com base no custo pode ser fixado com base em qualquer método de custeio, o custeio por absorção é a técnica mais utilizada por ser simples de usar e ser compatível com os princípios fundamentais da contabilidade, porém ressalta que o custeio variável é o mais cientificamente recomendado por calcular a margem de contribuição de cada produto.

Para Herison e Orgon (2007) o enfoque comum à fixação de preços consiste em adicionar uma margem ao custo. A margem de um produto é a diferença entre seu preço de venda e seu custo. No método do custeio variável, se utiliza fortemente o

conceito de margem de contribuição, que significa a margem que o produto gera para cobrir custos e despesas fixas e proporcionar o lucro.

Martins (2010) conceitua margem de contribuição como sendo a diferença entre preço de venda líquido dos tributos incidentes sobre ele e a soma dos custos variáveis e ressalta que as despesas variáveis integram o cálculo da margem de contribuição. Isto significa que para se chegar ao valor da margem de contribuição deve-se deduzir o valor das despesas variáveis do valor que resta da dedução dos custos variáveis da receita líquida de vendas.

3 METODOLOGIA

O presente estudo visa investigar a forma como a empresa apura os gastos e principalmente identificar os custos e despesas incorridos para fabricar os produtos por meio do custeio variável.

Esta pesquisa pode ser classificada como qualitativa, bibliográfica, documental, exploratória e estudo de caso. Num primeiro momento foi desenvolvida a pesquisa bibliográfica, que é baseada na contribuição de diversos autores em estudos a respeito do tema do presente trabalho, sendo primordialmente livros e artigos (Gil, 2008).

Para Jung (2004) as pesquisas qualitativas são elaboradas e aplicadas a partir das observações, percepções e interpretações do pesquisador por meio dos dados coletados de forma científica.

Foi realizada uma pesquisa documental, que é similar a bibliográfica, diferindo apenas pela natureza das fontes, que em geral são materiais sem nenhum tratamento analítico, ou que pode ter suas informações reelaboradas conforme os objetos da pesquisa (Gil, 2008).

Para Martins e Theóphilo (2007), esse tipo de entrevista se utiliza de um roteiro pronto, mas existe a possibilidade do pesquisador inserir novas perguntas na medida em que a entrevista acontece.

A pesquisa se utilizou de dados primários, ou seja, dados coletados na própria empresa por meio da aplicação de entrevistas e da investigação em busca das informações sobre os insumos incorridos no processo produtivo da empresa e os registros e apurações desses gastos para definição da estrutura de custos e conseqüentemente a apropriação desses custos aos produtos e sua influência na definição do preço de venda.

Para Coopler e Schindler (2011) dados primários são levantados por meio de formulários e entrevista aberta com objetivos específicos aplicados e observados pelo pesquisador.

Ao longo do trabalho, foram realizadas visitas *in loco* para que fosse possível coletar os dados necessários, foram recolhidas informações financeiras da estrutura da empresa a partir de dados contábeis e fiscais, seus gastos e suas receitas, bem como realização as entrevistas e verificação do processo de elaboração dos preços. Todos esses dados são referentes a um mês de operações da empresa.

A etapa de entrevistas foi realizada com os sócios chefes da empresa onde, foram realizadas entrevistas não estruturadas para poder compreender a atuação de cada pessoa no que tange à estruturação do preço de venda dos produtos, bem como mapear as premissas e modelos utilizados para a precificação dos produtos. Serão

considerados para cálculo e análise como é o funcionamento de sua estrutura, sua produção, sua logística, alocação de funcionários, quantidade produzida, quantidade vendida e todos os dados necessários ao desenvolvimento dos custos do produto.

Os dados coletados foram tratados e compilados visando determinar os custos do produto pelo método do sistema de custeio variável e sua contribuição na formação do preço de venda do produto da forma mais viável possível, assim essa técnica se configura como uma análise de conteúdo.

Para Yin (2001) o estudo de caso é uma investigação científica, utilizada para compreender processos sociais complexos que ocorrem em situações problemáticas.

Para Bardin (2009), pode-se definir análise de conteúdo como um conjunto de técnicas de análises de comunicações, são as expressões de um emissor para um receptor que devem ser registradas e decifradas pelas técnicas de análise de conteúdo. Quanto à abordagem, a pesquisa foi desenvolvida dentro do contexto de uma fábrica de água de coco, investigando a sua estrutura de gastos e insumos do processo produtivo e apurando os custos do seu produto fabricado e sua influência na definição do preço de venda, o que se caracteriza como um estudo de caso.

4 ESTUDO DE CASO

4.1 A EMPRESA

A empresa em questão analisada neste trabalho é uma Indústria de pequeno porte do ramo de bebidas não alcoólicas, localizada na região periférica da cidade de Mossoró, que atua na produção de água de coco desde 2016, estando enquadrada como microempresa.

A empresa teve o início de suas atividades quando os empreendedores viram uma oportunidade de negócio ao notar o espaço no mercado para fazer concorrência à marcas consolidadas no mercado, porém, buscando estabelecer uma vantagem competitiva que é a naturalidade do produto, sendo uma água de coco 100% natural. Atualmente a empresa só trabalha com a produção em copos de 290ml.

Possui em seu corpo de colaboradores três pessoas vinculadas diretamente à área de produção e duas pessoas atuando na administração, logística, promoção de vendas e serviços gerais, totalizando uma equipe de cinco pessoas.

Os principais parceiros e clientes da empresa são grandes redes de supermercados da região de Mossoró, que revendem seus produtos aos consumidores finais. A empresa também trabalha fazendo a distribuição dos produtos aos mercados de pequeno porte da região acima citada e possui uma pequena venda aos consumidores que possuem pequenas lanchonetes, ou que adquirem para consumo direto na estrutura física da empresa.

Atualmente os custos dos produtos são calculados de maneira informal e não sistematizada apesar de possuir documentos que comprovam a realização dos gastos por um dos gestores e fundadores, que utiliza sua experiência e conhecimento sobre a produção e o mercado para a formação do preço de venda. A empresa no momento apresenta bom volume de vendas com possibilidades de crescimento, devido a região ser predominantemente quente e seca o ano todo com poucas chuvas o que propicia condições favoráveis ao consumo de água de côco, no entanto, a empresa não conhece com clareza os reais resultados operacionais da sua produção.

A dificuldade está especialmente na falta de um sistema de custeio que gere informações mais assertivas e permita à gestão saber quanto custa para produzir cada unidade, considerando todos os fatores que englobam a atividade industrial, a fim de

precificar de maneira correta. Neste sentido, visando atingir o objetivo desse trabalho, foi proposto o modelo abaixo.

4.2 APURAÇÃO DOS CUSTOS VARIÁVEIS

Os custos variáveis de produção do copo de água de coco de 290ml são: os insumos, a mão de obra, a energia elétrica, as embalagens, os gastos com descarte de resíduos e os EPI's descartáveis. Cada um desses custos será apresentado a seguir.

Insumos.

Os insumos é o principal item de custo, pois se trata da matéria-prima para a produção do copo. São considerados, para cálculo do custo da matéria-prima, o valor de compra do coco verde e o valor gasto com o transporte do local de compra até o depósito da fábrica.

O gasto relativo ao transporte é o que tem menos representatividade, com apenas 23,88% do total dos custos dos insumos. Em seguida vem os custos relativos à compra do coco verde, onde se encontra a maior concentração dos custos, representando nada menos que 76,12% do total dos gastos que formam os insumos.

Mão de Obra.

Os sócios mantêm dois funcionários registrados, onde um colaborador 1 tem a responsabilidade de lavar os cocos que serão abertos para o dia de produção, proceder a abertura do coco lavado e por último efetuar a retirada do resíduos inerentes a produção, enquanto o empregado 2 fica responsável por carimbar os lacres do copos, efetuar o envase e em seguida lacrar os copos até chegar na quantidade de guardá-los no estoque refrigerado.

A composição da mão de obra se deu pela soma dos salários dos colaboradores 1 e 2 e dos respectivos encargos incorridos por cada um, onde o funcionário 1 é responsável por 43,48% do total dos custos de mão de obra, enquanto o servidor 2 é o encarregado pelos 56,52% restante do total. Os custos com a mão de obra direta foram considerados como custos variáveis, tendo em vista que essa quantidade de funcionários é necessária para a produção atual, podendo oscilar para mais ou para menos de acordo com o volume de produção.

Energia Elétrica.

Aos gastos relativos à energia elétrica foi atribuído 95% do valor total da conta mensal, devido a não possibilidade de separação entre as contas da fábrica e da residência dos sócios, como também a residência possui poucos eletrodomésticos, sendo assim devido as limitações foi distribuído de forma arbitrária esse percentual, contudo, esse índice se apresenta bem próximo da realidade, tendo em vista o baixo consumo da área residencial em relação à área de produção.

Embalagens.

Na seção das embalagens a composição dos gastos se deu pelos custos dos copos, os gastos com os lacres dos copos e as bobinas usadas no datador para carimbar os lacres com o número do lote e da validade. Na separação desses custos só foi possível separar os valores das bobinas do restante, pois a única forma de obtenção do valor do copo e do lacre foi em conjunto, na qual os dois juntos equivalem a 88,55% do total de gastos com embalagens, restando as bobinas uma equivalência de 11,45% do montante final.

EPI's Descartáveis.

Os custos dos descartáveis da área de produção totalizaram R\$86,00 sendo composto pelos gastos com as luvas, as toucas e as máscaras, entretanto, por falta

de nota fiscal com detalhamento de compra não foi possível efetuar a separação dos valores entre os três itens.

Este estudo elaborou um conjunto de planilhas no Microsoft Excel, utilizando informações coletadas através de medições, acompanhamento dos processos de produção, levantamento de dados no software da empresa e do diálogo com os gestores e colaboradores.

Custos Variáveis	Composição	Valor
Mão de Obra	Salários + Encargos	R\$ 2.931,22
Matéria Prima	Coco + Gasto com Transporte	R\$ 8.439,67
Energia Elétrica	95% do Total Consumido	R\$ 1.243,20
Embalagens	Copo + Lacre do Copo + Bobinas do Datador	R\$ 6.287,23
EPI's Descartáveis	Luvas + Toucas + Máscaras	R\$ 86,00
Total		R\$18.987,32

Figura 1. Custos Variáveis

Fonte: Elaborado pelos autores

4.3 APURAÇÃO DOS CUSTOS FIXOS

Determinados os custos variáveis de produção, identificaram-se os custos fixos na empresa. São considerados custos fixos os gastos necessários para a existência da entidade. Visto isso, são custos fixos da fábrica de água de coco os seguintes itens: água, os custos gerais de fabricação, a depreciação das máquinas de produção, manutenção do maquinário de produção e gastos com material de limpeza da área de produção.

Água.

A empresa arca com um valor fixo de água, no qual o mesmo advém de um acordo com a companhia fornecedora de água, para se resguardar de um possível aumento repentino no consumo, acarretando um aumento elevado no valor da conta. A partir do boleto referente ao mês em questão foi extraído o valor fixo de R\$83,63.

Custos Gerais de Fabricação.

Os custos gerais de fabricação são compostos apenas por um único item, que são as caixas utilizadas para transportar os cocos lavados dentro da área de produção, o valor dos custos foi baseado no desgaste médio de caixas, que com base nas entrevistas e visitas a área de produção, constatou-se o montante de R\$62,50.

Gerente de Produção.

O gerente responsável pela produção é o sócio 1, cabendo a ele uma remuneração, contudo os sócios não efetuam a retirada na participação nos lucros, nem retirada de nenhum tipo de pró-labore. Para estipular o custo com esse pró-labore, utilizou-se uma média dos gastos pessoais variáveis que os sócios arcam para manter sua residência. Sendo assim, foi estabelecida uma média de R\$1.500,00 por mês, que somam entre outros valores principalmente com alimentação.

Depreciação das Máquinas.

O valor total da depreciação das máquinas de produção é composto da depreciação das seguintes máquinas: a seladora dos copos, a datadora dos lacres, a fresqueira do envase e o sistema de refrigeração da área de produção. Os percentuais de depreciação anual foram obtidos a partir do anexo I da tabela de

depreciação da receita federal, onde o foi encontrado o mesmo percentual para todas as máquinas.

O percentual de depreciação obtido foi de 10% ao ano, como o período de estudo foi um único mês, os valores encontrados após se aplicar os percentuais foram divididos por 12, após essa divisão constatou-se que o sistema de refrigeração possui a maior depreciação mensal consumindo 49,38% do total da depreciação, em seguida vem a refresqueira compondo o custo em 23,61% do total, logo mais a seladora com 16,86% e por último a datadora com o valor menos expressivo de 10,15% do total.

Manutenção das Máquinas de Produção.

A composição desse custo se deu baseado na entrevista com os sócios onde foi informado que os gastos com manutenção são mínimos e que se resumem a gastos esporádicos e que até o momento não houve nenhuma manutenção que acarretasse um alto desembolso financeiro. Sendo assim foi obtido um valor médio mensal de R\$20,00.

Material de Limpeza da Área de Produção.

Os gastos com material de limpeza obtidos seguem o mesmo rumo da energia elétrica, citada anteriormente, onde o gasto mais expressivo é na área de produção e o valor que sobra é gasto na área administrativa. O percentual que coube a área de produção foi de 95% do gasto total do mês com material de limpeza total (área de produção+ área residencial).

Custos fixos	Composição	Valor
Água	100% do Total Consumido	R\$ 83,63
Custos Gerais de Fabricação	Caixas de Transporte de Coco	R\$ 62,50
Gerente de Produção	Pró-Labore do Sócio 1	R\$ 1.500,00
Depreciação maquinas	Seladora + Datadora + Refresqueira + Sistema de Refrigeração	R\$ 69,19
Manutenção das Máquinas de produção	Gastos Esporádicos	R\$ 20,00
Material de Limpeza da Área de Produção	95% dos Gastos com Limpeza	R\$ 95,00
Total		R\$ 1.830,32

Figura 2. Custos Fixos

Fonte: Elaborado pelos autores

4.4 APURAÇÃO DAS DESPESAS FIXAS

Determinados os custos da produção, identificaram-se as despesas fixas incorridas na empresa. São consideradas despesas fixas os gastos operacionais não vinculados diretamente à área de produção que independem de alteração no volume produzido. Visto isso, são despesas da fábrica os seguintes itens: a internet e o telefone, o técnico de alimentos, o salário da administração, as despesas administrativas, o alvará de funcionamento, o IPTU, a remuneração do contador, o material de limpeza da administração, o material de escritório, o salário do vendedor e a energia elétrica da administração. Cada uma dessas despesas apresentadas a seguir.

Internet e Telefone

Para compor o valor desse item, foi obtido um valor bruto sem definições de quantidade de cada subitem a partir de um extrato da conta bancária de um dos sócios onde constava o valor de R\$200,00 para o pagamento dos fornecedores de serviço TCM, a OI e a TIM, impossibilitando a divisão desse valor entre os subitens.

Técnico de Alimentos

Este item foi composto através de apuração junto aos gestores via extrato bancário de suas contas, verificando os valores transferidos ao responsável técnico por fazer a vistoria do ambiente de produção, onde o mesmo atende a empresa no regime de diárias, no qual o valor naquele mês montou R\$400,00.

Salário da Administração

A administração é composta pelo sócio 2, como da mesma forma q foi citado anteriormente no sócio 1 não ocorre a retirada de participação nos lucros nem de pró-labore, sendo assim ficou acordado entre os sócios que o valor do pró-labore do sócio 2 seriam os gastos fixos que eles possuíam para manter sua residência. Sendo assim, foi estabelecida uma média de R\$1.500,00 por mês, que somam os valores fixos com gastos escolares e farmacêuticos.

Despesas Administrativas

Devido ao produto da empresa ser natural, para manter sua integralidade todo processo produtivo deve ser em um ambiente climatizado, até os estoques onde ficam armazenados os produtos acabados, no qual os produtos acabados ficam em freezers. A depreciação desses freezers foi obtida através do anexo I da tabela de depreciação da receita federal, que foi de 10% ao ano, sendo essa dividida por 12, já que o período estudado é de apenas um mês, após esse cálculo chegou ao valor final de R\$25,00.

Alvará de Funcionamento

Para a empresa funcionar no município é necessário o alvará de funcionamento emitido pela prefeitura, o valor desse documento é pago em parcela única anualmente, mas conforme o período de estudo da pesquisa esse valor global foi dividido por 12, onde chegamos ao valor mensal de R\$6,37.

IPTU

O IPTU também é um valor cobrado pela prefeitura de forma anual e podendo sofrer alteração, porém alteração esta que não está ligada a produção. Sendo assim, esse valor também foi dividido por 12, chegando a um valor mensal de R\$30,51.

Contador

Para esse item foi fornecido pelos sócios o valor de R\$ 300,00 mensais do acordo com o contador para a realização dos trabalhos fiscais e contábeis da empresa.

Material de Limpeza da Administração

Como foi citado anteriormente o material de limpeza é comprado em conjunto para as duas áreas: residência e produção, porém o consumo para a limpeza da empresa é muitas vezes maior do que a limpeza da residência, dessa forma foi necessário acordar com os sócios um percentual médio para o consumo da residência, o percentual acordado foi de 5% do total das compras de material de limpeza no mês.

Material de Escritório

Esse item por ser composto de várias miudezas, optou-se por não o separar item a item, foi apenas apurado seu valor bruto conforme faturas dos cartões de crédito dos sócios, no qual montaram o valor de R\$80,00.

Salário do vendedor

A fábrica possui um funcionário registrado para efetuar as vendas da empresa

aos clientes onde sua remuneração principal é fixa, a composição desse item se deu não apenas pela remuneração paga, como também pelos encargos incorridos para possuir um funcionário registrado, dessa forma o valor mensal consumido por esse item foi extraído da folha de pagamento desse funcionário, no qual monta o valor R\$1.465,60.

Energia Elétrica Administração

Como foi citado anteriormente, a fábrica não possui uma conta de energia separada da administração, dessa forma após visita a administração e a fábrica, e verificar a pouca quantidade de eletrodomésticos na administração, foi arbitrado com os sócios um percentual de consumo de energia elétrica da administração, que ficou em 5% do total consumido no mês.

Despesas Fixas	Composição	Valor
Internet e Telefone	TCM + Oi + Tim	R\$ 200,00
Tec. Alimentos	Diárias	R\$ 400,00
Salários Administração	Pró-Labore do Sócio 2	R\$ 1.500,00
Despesas Administrativas	Depreciação Freezers do Estoque	R\$ 25,00
Alvará de Funcionamento	Taxa de Vistoria	R\$ 6,37
IPTU	Impostos	R\$ 30,51
Contador	Remuneração	R\$ 300,00
Material de Limpeza Adm.	5% dos Gastos com Limpeza	R\$ 5,00
Material de Escritório	Material de Papelaria	R\$ 80,00
Salário Fixo do Vendedor	Salários + Encargos	R\$ 1.465,60
Energia Elétrica Adm.	5% do Total Consumido	R\$ 65,43
Total		R\$ 4.077,91

Figura 3. Despesas Fixas

Fonte: Elaborado pelos autores

4.5 APURAÇÃO DAS DESPESAS VARIÁVEIS

Determinados as despesas fixas, identificaram-se as despesas variáveis incorridas na empresa. São consideradas despesas variáveis os gastos necessários para se operacionalizar a venda e oscilam na proporção das vendas efetuadas do produto acabado. Visto isso, são despesas variáveis da fábrica os seguintes itens: os outros materiais, o descarte de resíduos, os impostos incidentes sobre as vendas, a manutenção e depreciação do carro utilizado pelo vendedor, o transporte das vendas e as comissões sobre as vendas. Cada uma dessas despesas apresentadas a seguir.

Outros Materiais

Como foi falado anteriormente o produto da empresa deve-se sempre ser manuseado de forma que ele esteja sendo refrigerado, para poder manter sua integralidade, sendo assim para transportar o produto acabado do estoque da empresa até os pontos de venda é necessário o transporte refrigerado, essa refrigeração se dá através de gelo, o valor do gasto com esse gelo no mês foi obtido através do somatório dos valores das compras extraídos das faturas dos cartões de crédito dos sócios, o valor final monta R\$459,00.

Despesa com Descarte de Resíduos

A despesa com descarte de resíduos ficou composta apenas pelos gastos com combustíveis para realizar o descarte, pois quem efetua o descarte esporádico são os sócios da empresa, sendo assim o valor que deve ser pago por esse descarte já está atribuído aos seus pró-labores. Para o cálculo do combustível, primeiro foi contabilizado o total de quilômetros percorridos no mês para efetuar o descarte, em seguida utilizando-se do valor de rendimento médio do litro do diesel, naquele período, e do valor médio do litro do diesel foi possível chegar ao valor de R\$103,66 de gasto médio com descarte.

Impostos Incidentes Sobre Vendas

Devido a empresa ser optante do Simples Nacional, não possui impostos a recuperar, o valor do DAS que representa o percentual da tabela do Simples Nacional ficou em R\$ 309,52 no referido mês em questão.

Manutenção e Depreciação

A empresa possui um carro para efetuar a venda dos produtos, contudo devido ao ano do veículo ser de 2009, ele já foi todo depreciado não gerando mais depreciação a empresa. Dessa forma esse item fica composto apenas pelos gastos relativos à manutenção média desse veículo, após a entrevista com os sócios e análise do histórico de manutenções do automóvel, foi estipulado o valor médio de R\$1.000,00 mensais para as manutenções.

Transporte das Vendas

Os gastos relativos a entrega das mercadorias aos clientes é da fábrica, entrega essa efetuada pelo vendedor, por isso como ele já possui uma remuneração fixa nenhum gasto relativo a ele vai entrar nesse item, e como anteriormente já foi separados os gastos com a manutenção do veículo estes também não podem fazer parte desse item, cabendo a este item apenas os gastos com gasolina que foram extraídos da fatura de um cartão de crédito de um dos sócios, gastos esses que somados montam R\$1.367,00.

Comissões Sobre Vendas

O vendedor possui uma parte de sua remuneração variável, que é a sua comissão que incide sobre as vendas efetuadas, contudo a empresa não forneceu o valor do percentual acordado entre ela e o vendedor, forneceu apenas o valor pago relativo as comissões naquele mês que foram R\$239,75.

Despesas Variáveis	Composição	Valor
Outros Materiais	Gelo do Transporte do Copo na Venda	R\$ 459,00
Descarte de Resíduos	Gasto com Transporte	R\$ 103,66
Impostos Incidentes Sobre Vendas	IRPJ + CSLL + COFINS + PIS + ICMS + INSS	R\$ 309,52
Manutenção e Depreciação	Manutenção Média do Carro Usado Pelo Vendedor	R\$ 1.000,00
Transporte das Vendas	Gasolina do Carro da Venda	R\$ 1.367,00
Comissões S/ Vendas	Receita Gerada	R\$ 239,75
Total		R\$ 3.478,93

Figura 4 – Despesas Variáveis

Fonte: Elaborado pelos autores

4.6 APLICAÇÃO DO CUSTEIO VARIÁVEL

Para a aplicação do método do custeio variável, faz-se necessário a separação dos custos e despesas em fixos e variáveis. Este processo foi realizado no decorrer dos tópicos 4.2 a 4.5, observando as características da produção de água de coco natural. Sendo assim, apresenta-se a apuração do resultado, a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio e a margem de segurança operacional.

No método do custeio variável apenas os custos variáveis são identificáveis com o produto, os fixos são diretamente debitados ao resultado do período em que são incorridos. Observando-se isto, estruturou-se a demonstração do resultado resumida da fábrica, conforme exposto na figura 5.

RECEITA DE VENDAS	R\$ 31.663,50
(-) CPV	R\$ 18.987,32
(-) DESPESAS VARIÁVEIS	R\$ 3.478,93
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	R\$ 9.197,25
(-) CUSTOS FIXOS	R\$ 1.830,32
(-) DESPESAS FIXAS	R\$ 4.077,91
LUCRO OPERACIONAL	R\$ 3.289,02

Figura 5. DRE Resumida

Fonte: Elaborado pelos autores

Após a apuração do resultado pelo método do custeio variável é possível utilizar os dados obtidos para determinar os valores da margem de contribuição da água de coco, o ponto de equilíbrio e a margem de segurança da produção, que foram calculados e apresentados na figura 6.

$$\text{MCT (Margem cont. total)} = \text{receita de vendas} - \text{custos variáveis} - \text{despesas variáveis}$$

$$\text{MCT} = 32.496,75 - 28.663,32 - 3.350,47$$

$$\text{MCT} = 482,96(\text{R}\$)$$

$$\text{MC unit. (Margem cont. unitária)} = \text{preço de venda} - \text{custos variáveis} - \text{despesas variáveis}$$

$$\text{MC unit.} = 1,90 - 1,24 - 0,20$$

$$\text{MC unit.} = 0,46 (\text{R}\$ \text{ por copo de água de coco})$$

$$\text{PE (Ponto de equilíbrio)} = (\text{custos fixos} + \text{despesas fixas}) / \text{MC unit.}$$

$$\text{PE} = (330,32 + 4077,91) / 0,46$$

$$\text{PE} = 9545 (\text{copos de 290ml})$$

$$\text{MS (Margem de segurança)} = \text{vendas} - \text{PE}$$

$$\text{MS} = 16665 - 9545$$

$$\text{MS} = 7121 (\text{copos de 290ml})$$

Figura 6. Cálculos MCT, PE e MS

Fonte: Elaborado pelos autores

As figuras 4 e 6 demonstram que a fábrica obteve no mês de julho de 2019 uma margem de contribuição suficiente para pagar seus custos e despesas fixas e obter lucro.

4.7 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA APLICAÇÃO DO MÉTODO

A partir da realização da presente pesquisa, pode-se afirmar que os gestores detêm das informações, porém muitas informações são perdidas por não terem a organização necessária de que precisam para controlar os gastos da fábrica, entretanto não possuem o conhecimento no momento, das inúmeras formas de analisar essas informações de forma sistematizada,

A questão que se propõe, portanto, é aprimorar as informações das quais os gestores já dispõem, por meio da aplicação de uma metodologia teórica. O custeio variável supre essa necessidade, fornecendo um arcabouço que possibilita a extração de informações estruturadas que facilitam o entendimento do gestor sobre o desempenho de sua empresa, apoiando suas decisões.

Antes desse contato com o custeio variável os gestores desconheciam essa forma de divisão de gastos, não efetuando nenhum tipo de separação do custo ou da despesa. Assim, a primeira parte da aplicação do método foi a classificação dos custos e despesas em variáveis ou fixos. Primeiramente, porque a partir dessas informações, facilita-se o reconhecimento dos valores que são investidos exclusivamente na produção ou para a manutenção das operações como um todo.

A importância da separação dos custos e despesas fixas e variáveis pode ser notada no momento em que se busca analisá-los, como por exemplos os custos fixos da empresa são inferiores ao custo variável, necessários e que não se alteram em função da produção. As despesas fixas, no entanto, bem acima dos custos fixos, assim torna-se necessário uma reavaliação.

O segundo passo da aplicação do método, compreendeu a confrontação da receita realizada com os custos e despesas fixas e variáveis identificados no período.

Além da melhor visualização do resultado proporcionada pela estrutura da demonstração imposta pelo método, também expõe a informação mais relevante a ser considerada na demonstração dos resultados: a margem de contribuição.

O bom desempenho da produção aliada ao preço de compra do coco verde e os gastos do transporte, são os responsáveis pelos índices favoráveis da margem de contribuição e da margem de segurança.

A margem de contribuição total chegou a ultrapassar 20% da receita de vendas, suficiente para cobrir os custos e despesas fixas do período e ainda gerar lucro. Com um ponto de equilíbrio razoável de 9545 copos de 290ml, a fábrica conta com uma margem de segurança também razoavelmente confortável 7121 copos de 290ml, suficiente para cobrir os mínimos prejuízos que poderiam ocorrer. Mas períodos com condições de preços favoráveis para compra do coco verde, podem não ocorrer com frequência devido a empresa estar localizada em uma região geográfica predominantemente seca.

Por isso, se faz tão importante a interligação das informações dos custos apurados pelos métodos de custeio adotados, a fim de auxiliar as empresas, seja comercial, de serviço ou industrial e a busca por melhores desempenhos com base em decisões respaldadas em informações confiáveis.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A falta de conhecimento de gestores de microempresas, para os artefatos gerenciais chamou a atenção para a escolha do tema deste trabalho, principalmente na questão dos custos.

Assim, definiu-se como objetivo de estudo a aplicação do método de custeio variável em uma microempresa, a fim de analisar os efeitos que implicariam na avaliação do preço de venda praticado. A escolha do método do custeio variável deve-se a necessidade de informações gerenciais. Para alcançar os objetivos e os resultados esperados da pesquisa, além da abordagem dos principais conceitos, foi adotado métodos qualitativos como metodologia para o desenvolvimento do estudo.

Os resultados da pesquisa forneceram aos gestores a possibilidade de analisar detalhadamente o desempenho da produção no período. A avaliação dos resultados pode confirmar o efeito das decisões já tomadas e com base nisto, fundamentar as decisões dos próximos investimentos e mudanças de estratégias de produção e venda.

Com isso, a problemática da pesquisa pode ser respondida considerando que, a partir da adoção do método do custeio variável para gerir os custos e despesas, os gestores contam com informações mais estruturadas e fidedignas que o auxiliam a tomar decisões no processo produtivo. Antes da utilização do método, não era possível afirmar se o preço praticado estava realmente proporcionando lucros para a empresa ou se estava apenas alcançando o ponto de equilíbrio, devido a não separação dos gastos de nenhuma forma.

Assim, o estudo proporcionou um conhecimento aprofundado sobre a aplicação do custeio variável na avaliação do preço de venda demonstrando que este é suficiente para proporcionar uma margem de contribuição que cobre os custos e despesas fixas e ainda proporciona lucro o que permite tomar decisões no sentido de adotar um preço ainda mais competitivo que gere incremento de vendas e ganhos no volume e escala ou manter o mesmo preço e buscar redução de custos e despesas fixas e até mesmo melhor custo de aquisição da matéria-prima e assim melhorar o resultado operacional. Obviamente essas decisões precisam ser balizadas com informações de mercado, dos concorrentes e fornecedores.

Por fim, ressalta-se que todas as conclusões e resultados obtidos neste trabalho ficam limitados à utilização na propriedade em estudo, por se tratar de dados exclusivos e possuir particularidades cabíveis apenas a ela, bem como a utilização de somente um mês de referência que mesmo servindo de inferência para os outros meses se caracteriza como uma limitação devido à dificuldade na acessibilidade aos dados de todos os meses, a sugestão para trabalhos futuros pode ser a comparação com outro sistema de custeio, bem como estudos com os dados anuais.

REFERÊNCIAS

Azevedo, A. P. F., Gouvêa, J. B., & de Oliveira, U. R. (2006). Custeio por absorção x custeio ABC. *III Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, SEGET. Resende/RJ.*

Barbosa, C. A., Barbosa, J., Dias, L., & Crepaldi, S. (2016). Elaboração e análise de diferentes métodos de custeio. 2011. *Elaboração e análise de diferentes métodos de custeio.*

Bardin, L. (2009). Análise de conteúdo, Edições 70, Lisboa. *Portugal, LDA, 288p.*

Bertri, A. 2. Ed. (2009) . *Contabilidade e análise de custos*.

Bornia, A. C. (2002). *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman.

Bornia, A. C. (2009). *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman.

Bruni, A. L., & Famá, R.. 5. Ed. (2010) *Gestão de Custos e Formação de Preços*. São Paulo: Atlas.

Catelli, A., Vasconcelos, M. T. D. C., & Pereira, C. A. (1999). Processo de gestão e sistema de informações gerenciais. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica-GECON*.

Coopler, D. R. & Schindler, P. S. 10. ed. 2011 *Métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman.

Crepaldi, S. A. (2002). *Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática*. São Paulo: Atlas.

Jung, C. F. (2004). *Metodologia para pesquisa e desenvolvimento: aplicada a novas tecnologias, produtos e processos*. Axcel Books.

Fiorese, A. (2005). *Um Estudo da Aplicação de diferentes métodos de custeio em indústria metalúrgica de pequeno porte. 144 f* (Doctoral dissertation, Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)–Universidade Regional de Blumenau).

Galvão, A. (2008). *Finanças corporativas: teoria e prática empresarial no Brasil*. Elsevier.

Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. Editora Atlas SA.

Gupta, P. K., & Parmar, N. K. (2001). Costing a hospital service product: Marginal Vs absorption costing. *Medical Journal Armed Forces India*, 57(3), 230-233.

Horngren, Charles T. & Foster, George; Datar, Srikant M. ed. 9. (1997) *Contabilidade de custos*. Rio de Janeiro.

Kaspczak, M. D. M., Scandelari, L., & Francisco, A. D. (2008). Sistema de custos: importância para tomada de decisões. *Anais do Encontro de Engenharia e Tecnologia dos Campos Gerais*, 2.

Leone, G. S. (2000). *Planejamento, implantação e controle*. São Paulo, 2.

Nakagawa, M. (1991). ABC: custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994. NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação*. São Paulo: Atlas.

Mauad, L. G., & Pamplona, E. D. O. (2003, November). ABC/ABM e BSC– Como essas ferramentas podem se tornar poderosas aliadas dos tomadores de decisão das empresas. In *VII Congresso Internacional de Custos. Punta Del Leste, Uruguay*.

Martins, E. (1998). *Contabilidade de custos*. 6. ed. São Paulo: Atlas.

Martins, E. (2010). *Contabilidade de custos*. 10. ed. São Paulo: Atlas.

Martins, G. D. A., & Theóphilo, C. R. (2007). Metodologia da investigação científica. *São Paulo: Atlas*.

Megliorini, E. (2012). *Custos: análise e gestão*. Pearson Prentice Hall.

Bermeo Muñoz, J. R., & Bermeo Muñoz, E. A. (2005). Las directrices del costo como fuentes de ventajas competitivas. *Estudios gerenciales*, 21(94), 81-103.

Padoveze, C. L. (2013). *Contabilidade de custos: teoria, prática, integração com sistemas de informações (ERP)*. Cengage Learning Edições Ltda.

Rosa, E. B. (2006). *Indicadores de desempenho e sistema ABC: o uso de indicadores para uma gestão eficaz do custeio e das atividades de manutenção* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).

De Souza, A. A., Raimundini, S. L., de Souza, N. C., da Silva, F. D. F., Valverde, E. T., & Achtschin, G. G. (2009). Modelagem do custeio baseado em atividades para farmácias hospitalares. *Revista de Informação Contábil*, 3(1), 149-172.

Yin, R. K. 2. Ed. (2001). *Estudo de Caso-: Planejamento e métodos*. Bookman editora.

Souza, M. D., & Carvalho, M. P. (2012). Implantação de sistemas de custos no setor público: um estudo em municípios do Rio Grande do Sul face às determinações da STN e do CFC. In *Congresso Associação Nacional Dos Programas De Pós-graduação Em Ciências Contábeis* (Vol. 6).

Viceconti, P, Neves, S. 11. Ed. (2014) *Contabilidade de custos: um enfoque objetivo*. São Paulo: Saraiva.

WICKERT, J. A. (2004). *Análise da aplicação de diferentes métodos de custeio em uma sociedade cooperativa de produção agrícola* (Doctoral dissertation, Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade Regional de Blumenau, Blumenau).