

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS, ENGENHARIA DE
PRODUÇÃO E SERVIÇO SOCIAL

**Proposta de implementação de gestão de custos em uma empresa de
pequeno porte**

YAN OMAR MOURA OLIVEIRA

Ituiutaba - MG

2023

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS, ENGENHARIA DE
PRODUÇÃO E SERVIÇO SOCIAL

**Proposta de implementação de gestão de custos em uma empresa de
pequeno porte**

YAN OMAR MOURA OLIVEIRA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Coordenação da Faculdade de Administração,
Ciências Contábeis, Engenharia De Produção E
Serviço Social da Universidade Federal de
Uberlândia, para obtenção do grau de Bacharel
em Engenharia de Produção.

Ituiutaba - MG

2023

YAN OMAR MOURA OLIVEIRA

**Proposta de implementação de gestão de custos em uma empresa de
pequeno porte**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Coordenação da Faculdade de Administração,
Ciências Contábeis, Engenharia De Produção E
Serviço Social da Universidade Federal de
Uberlândia, para obtenção do grau de Bacharel
em Engenharia de Produção.

Orientador: Prof. Eugênio Pacceli Costa

Aprovado em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Eugênio Pacceli Costa
Universidade Federal de Uberlândia

Prof. Déborah Oliveira Almeida Carvalho
Universidade Federal de Uberlândia

Prof. Luís Fernando Magnanini de Almeida
Universidade Federal de Uberlândia

Ituiutaba - MG
2023

Este trabalho é dedicado a toda minha família, amigos e professores que me apoiaram e auxiliaram na sua realização.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a minha mãe e meu pai que desde sempre me apoiaram em todas minhas decisões e escolhas e principalmente no momento que decidi me mudar para longe para seguir meu próprio caminho, foi uma trajetória difícil, mas cheia de aprendizados que só foi possível através do tamanho apoio e carinho deles.

Gostaria de agradecer aos meus avós que juntamente com meus pais são minha fonte de inspiração, desde o princípio da minha graduação demonstraram uma confiança e suporte incondicional, principalmente nos momentos mais difíceis onde me deram conselhos que levarei por toda a minha vida sem dúvida alguma.

Quero agradecer também aos meus familiares que não citei especificamente, mas tem extrema importância nessa trajetória, que sempre estiveram do meu lado e me ajudaram da melhor forma possível, o suporte de vocês foi de uma importância gigantesca e me ajudou demais a chegar até esse momento.

Devo agradecimentos a todos meus amigos que foram um pilar na minha trajetória em Ituiutaba, sempre me ajudaram em momentos difíceis e sempre me fizeram feliz em momentos de confraternização que vão ficar marcados na minha vida pra sempre, posso falar que fiz uma segunda família em Ituiutaba e fico feliz demais por isso.

Para concluir, quero agradecer em especial ao meu orientador Prof. Dr. Eugênio Pacceli Costa que sempre esteve disposto a me ajudar da melhor forma na realização deste trabalho, e também a todos professores da Engenharia de Produção da Universidade Federal de Uberlândia que passaram por todo meu caminho dentro da graduação e me capacitaram para os futuros desafios.

“A confiança em si mesmo é o primeiro segredo do sucesso. “

Ralph Waldo Emerson

Proposta de implementação de gestão de custos em uma empresa de pequeno porte

RESUMO

Em frente ao cenário pós-pandêmico, micro e pequenas empresas do ramo alimentício ainda representam uma parte importante dentro das economias regionais e locais, mesmo apresentando dificuldades em suas recuperações. Perante essa realidade, é de extrema importância que micro e pequenas empresas do setor de restaurantes tenham uma gestão de custos que produza informações que auxiliem em suas decisões estratégicas. A empresa estudada se trata de um restaurante de crepes de pequeno porte que está presente no mercado há mais de dez anos. Por meio de entrevistas e questionários foram coletados e analisados dados e informações que indicaram uma carência com relação a gestão de custos no restaurante. Portanto, o presente trabalho tem como objetivo analisar a atual gestão de custos do restaurante, identificar os problemas em sua estrutura e propor um novo modelo, visando a obtenção de informações para ajudar em tomadas de decisões. Este trabalho se caracteriza de natureza aplicada com uma abordagem do problema do tipo quantitativa, com o objetivo do tipo de pesquisa exploratória e utilizando procedimentos metodológicos de estudo de caso. Diante da elaboração da proposta de etapas e ações necessárias para implementação de gestão de custos, foi possível desenvolver um modelo que, se seguido corretamente no momento da implementação, poderá auxiliar a solucionar seus problemas e gerir seus custos de modo a auxiliar nas tomadas de decisões.

Palavras-chave: Gestão de Custos, Custeio por Absorção, Empresa de Pequeno Porte, *Markup*.

ABSTRACT

In the face of the post-pandemic scenario, micro and small companies in the food industry still represent an important part of regional and local economies, even with difficulties in their recovery. Faced with this reality, it is extremely important that micro and small companies in the restaurant sector have cost management that produces information that helps in their strategic decisions. The company studied is a small crepe restaurant that has been in the market for over ten years. Through interviews and interviews, data and information were collected and analyzed that indicated a lack of cost management in the restaurant. Therefore, the present work aims to analyze the current cost management of the restaurant, identify the problems in its structure and propose a new model, seeking to obtain information to help in decision making. This work is characterized by an applied nature with a quantitative approach to the problem, with the objective of exploratory research and using methodological procedures of case study. In view of the elaboration of the proposed steps and actions necessary for the implementation of cost management, it was possible to develop a model that, if followed correctly at the time of implementation, could help to solve your problems and manage your costs in order to assist in decision making .

Keywords: Cost Management, Absorption Costing, Small Business Enterprise, Markup.

1. Contextualização e justificativa

Diante do cenário atual brasileiro, micro e pequenas empresas estabelecem uma função muito importante nas economias regionais e locais. Em contrapartida, elas se deparam com diversas dificuldades na obtenção de uma boa performance econômica. De acordo com a ABRASEL (2022), durante o período de pandemia, cerca de 355 mil negócios no setor de bares e restaurantes fecharam as portas. No entanto, em 2021 inicia-se uma recuperação com a criação de mais de 600 mil novos estabelecimentos, totalizando em 2022 cerca de 1,2 milhão de negócios no setor, sendo 85% do mesmo formado por microempresas.

A partir desta realidade, é fundamental que as empresas deste setor disponham de uma contabilidade de custos, que segundo Leone (2007) pode ser definida como uma atividade que produz informações para que o gestor possa gerir os custos operacionais. Esta gestão pode ser decisória, estratégica, analítica, controladora entre tantas outras, seguindo as necessidades expostas do solicitante da preparação dessas informações. Em concordância com Fonseca (2000), é de importante que um restaurante saiba qual sua composição de custos, o potencial de receita e qual é a característica principal do negócio.

A empresa objeto deste estudo, localizada no interior do estado de São Paulo, se trata de um restaurante familiar de pequeno porte presente no mercado há mais de dez anos, tendo como produtos 81 variedades de crepes franceses desde salgados até doces. Por meio da realização de entrevistas e aplicações de questionários com a proprietária do estabelecimento, foi evidenciada a necessidade de implantação de uma gestão de custos coerente com as ações da empresa. O estabelecimento faz o controle dos custos por meio de uma planilha eletrônica, onde realiza apenas o custeio dos produtos com base nos custos de matéria-prima dos crepes sendo insuficiente para tomadas de decisões com maior precisão.

O presente trabalho se justifica pois o restaurante não possui uma gestão de custos que seja suficiente para auxiliar nas tomadas de decisões da proprietária, provocando assim uma insegurança na tomada de decisão da empresa. Portanto, o objetivo geral do trabalho é analisar a atual gestão de custos do restaurante, identificar os problemas em sua estrutura e propor um novo modelo, visando a obtenção de informações para auxiliar em tomadas de decisões mais assertivas, como por exemplo de definição de preços de venda dos produtos. Para dar suporte ao objetivo geral, evidenciam-se como objetivos específicos: mapear os processos da empresa; constatar problemas e oportunidades; elaborar uma proposta de um conjunto de etapas e ações necessárias para sua implementação.

2. Fundamentação teórica

2.1 Contabilidade de Custos

Em conformidade com Ribeiro (2013), a contabilidade de surguiu com o advento das empresas industriais a partir do século XVIII, veio com intuito de atender a uma nova necessidade que era de atribuir custos aos estoques de produtos fabricados pelas empresas industriais. Segundo Bruni e Famá (2004), nesta ocasião as empresas transitaram por um momento expressivo em sua capacidade de produção, no qual foi identificada a necessidade de uma integração entre materiais e esforços, chamada de custos.

De acordo com Vieira (2010), diante do desenvolvimento das empresas e o conseqüente crescimento do processo de produção, através da utilização de um maior número de máquinas e recursos produtivos, os custos passaram a ser mais complexos e difíceis de serem medidos, para isso, aparecem as complexas metodologias de apuração que proporcionam a origem da contabilidade de custos.

Segundo Leone (2010), a contabilidade de custos é a área da contabilidade que propõe a produzir informações para diversos níveis gerenciais de uma entidade, para auxiliar em funções de determinação de desempenho, planejamento, controle de operações e tomadas de decisões. Em conformidade com Martins (2010), o gasto na contabilidade de custos faz referência a compra de qualquer tipo de produto ou prestação de serviço, caracterizado por um desembolso financeiro, isto é, a entrega de um ativo que geralmente é em dinheiro. A Figura 1, demonstra alguns conceitos básicos relacionados à contabilidade de custos para um melhor entendimento sobre gastos.

Figura 1- Conceitos básicos relacionados à contabilidade de custos



Fonte: Wernke (2008)

Esses conceitos básicos são:

- **Investimentos:** de acordo com Bruni e Famá (2004), os investimentos representam gastos realizados em ativos em função da vida útil do serviço ou produto obtido. Primeiramente são inseridos como ativo e depois, gradualmente passam a ser considerados como custos e despesas;

- **Perdas:** segundo Martins (2003), as perdas são os gastos involuntários que não visam uma obtenção de receita;
- **Despesas:** em concordância com Crepaldi (2010), as despesas são os gastos com bens ou serviços que não são usados nas atividades produtivas e utilizados direta ou indiretamente para a aquisição de receitas, que levam a uma redução do patrimônio. De acordo com Megliorini (2007), despesas são gastos realizados para vender e enviar produtos e possui ligação com a administração e vendas;
- **Desperdícios:** em conformidade com Borna (2010), os desperdícios são provenientes de atividades que não incorporam valor ao produto da empresa. Para Dubois et al. (2009) desperdícios são os gastos que poderão ocorrer de forma involuntária.
- **Custos:** de acordo com Maher (2001), o custo é definido como um sacrifício de recursos, em que o preço dos produtos representa o essencial para sua aquisição. Segundo Lunkes (2004), custos são gastos fundamentais para a produção de um produto ou serviço.

A classificação de custos pode ser composta por:

- **Custos e despesas diretas:** de acordo com Wernke (2018), são gastos diretamente atribuíveis a cada produto produzido em certo período, abrange todos os gastos efetuados exclusivamente com a fabricação do produto. Em concordância com Bertó e Beulke (2017), alguns exemplos são: custos relativos à aquisição da mercadoria ou ao emprego de material direto no processamento dos bens, despesas relativas às vendas como ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços);
- **Custos e despesas indiretas:** em conformidade com Wernke (2018), englobam os itens nos quais se tem certa dificuldade de identifica-los às unidades de produtos fabricados no período. Segundo Bertó e Beulke (2017), proporcionam sustentação ao funcionamento das atividades, tem como características a incapacidade de ser medidos, identificados, quantificados de forma direta em cada unidade comercializada. Exemplos: locações de prédios, equipamentos;
- **Custos e despesas variáveis:** de acordo com Wernke (2018), são gastos em que o total do período está proporcionalmente relacionado com o volume de

produção, quanto maior o volume de produção, maior serão os custos variáveis totais no período. Em concordância com Crepaldi (2017), o custo variável é variável em relação ao volume total da produção, mas fixo em relação à unidade produzida. Exemplos: matéria-prima, embalagem;

- **Custos e despesas fixas:** segundo Crepaldi (2017), são gastos que em determinado período e volume de produção, não apresenta alteração em seu valor total, mas fica cada vez menor em termos unitários com o aumento do volume de produção. Exemplos: aluguel, depreciação das máquinas, entre outros.

Em conformidade com Martins (2010), é de fundamental importância a diferenciação dos gastos que acontecem em todo processo de funcionamento das organizações, transformando necessário conceituar e compreender eles para um melhor entendimento do comportamento de cada um dos sistemas de custeio.

2.2 Gestão de Custos

De acordo com Hansen e Mowen (2012), em relação ao foco atual da gestão de custos, o ambiente econômico atual criou a necessidade de sua reestruturação por conta das pressões competitivas mundiais, crescimento do setor de serviços e os avanços nas tecnologias de informação e de manufatura. Diante desse contexto, em concordância com Martins (2000), a contabilidade passou a ter um crescimento no seu aproveitamento em outros campos além do industrial, como por exemplo em empresas comerciais, firmas de prestação de serviços, instituições financeiras, entre outros, passando a ser utilizado o potencial de custos no controle e também nas tomadas de decisões.

Segundo Pompermayer e Lima (2002), a gestão de custos tem como maior objetivo a maximização dos lucros, proporcionando que aconteça uma conquista natural da liderança de custos. Estratégia competitiva essa que contribui para que uma empresa obtenha um maior espaço e possibilite sua permanência dentro do mercado. De acordo com Kamel (2009), a gestão de custos apresenta o modo como os custos se comportam em uma empresa, quais as maiores causas dos desperdícios, onde pode-se ter um maior investimento para um melhor aproveitamento da capacidade e também o valor de cada estágio e produto.

De acordo com Rebelato (1997), o não conhecimento dos custos significa o não conhecimento da real lucratividade dos clientes, produtos e serviços. As empresas de restaurantes comerciais na sua maioria não possuem um sistema de custeio ou até mesmo um mecanismo de apropriação de custos. A falta desse conhecimento, provoca desvios de caixa

para fins não centrais ou estratégicos, comprometendo oportunidades promissoras e expondo o desvio de foco do negócio.

Em concordância com Botelho e Santos (2004), a gestão de custos dispõe de duas importantes funções: o auxílio a tomada de decisão, no momento em que proporciona informações que apresentam os impactos de curto, médio e longo prazo diante de medidas que tem relação com o corte de determinados produtos, formulação dos preços de venda, redução de custos, entre outros; e também na melhoria do controle da organização, ajudando na elaboração de orçamentos e realizando a comparação, posteriormente, o orçado e o realizado.

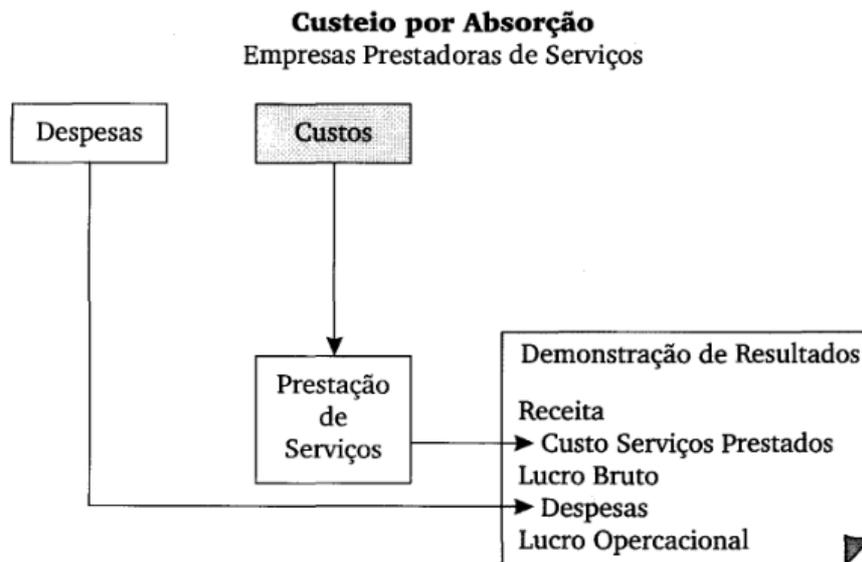
2.2.1 Sistema de custeio

Em conformidade com Hansen e Mowen (2012), os sistemas de contabilidade gerencial tiveram seu foco ampliado para criar a possibilidade de os gestores melhorarem o atendimento as necessidades dos clientes e o gerenciamento da “cadeia de valores”. Segundo Lippel (2002), com o aumento da necessidade de contabilização de custos nos restaurantes, surge a necessidade de analisar os sistemas de custos existentes para determinar qual método se encaixa melhor para determinado objetivo e necessidade da empresa.

De acordo com Bruni e Famá (2004), os sistemas de custeio fazem referência à maneira que os custos são registrados e transferidos dentro da empresa. Com determinada similaridade com os custos, sistemas de custeio trazem também a possibilidade de terem diferentes classificações. Segundo Megliorini (2011), dentre os variados métodos de custeio com mais utilização, estão: custeio por absorção, custeio pleno, custeio variável e custeio ABC (*Activity Based Costing*). Os três primeiros citados são apontados como os mais tradicionais, enquanto o ABC é considerado mais contemporâneo.

Em concordância com Martins (2001), o custeio por absorção corresponde à apropriação de todos os custos de produção aos bens fabricados. Quaisquer gastos que tenham relação com esforço de fabricação são alocados para todos os produtos realizados. A Figura 2 expõe um esquema para o custeio por absorção em situações de empresas prestadoras de serviços.

Figura 2- Esquema do Custeio por Absorção em empresas prestadoras de serviços



Fonte: Martins (2003).

De acordo com Wernke (2005), no custeio por absorção os produtos “absorvem” todos gastos classificáveis como custos, por exemplo: salários e encargos sociais, aluguel do prédio, matérias-primas, etc. Segundo Crepaldi (2010), o método de custeio por absorção é decorrente da aplicação dos princípios fundamentais da contabilidade, e no Brasil, é utilizado pela legislação comercial e legislação fiscal.

Em conformidade com Kaplan e Cooper (1998), o custeio por absorção requer a diferenciação dos custos e despesas e por consequência, a apropriação dos custos indiretos aos produtos por meio de rateio assim como os custos diretos. De acordo com Martins (2006), um esquema básico do processo de custeamento dentro do custeio por absorção pode ser representado como:

- 1) Separação de custo e despesas;
- 2) Apropriação dos custos diretos aos produtos ou serviços;
- 3) Alocação (rateio) dos custos Indiretos aos produtos e serviços;

Segundo Kroetz (2001), depois de uma avaliação segura e detalhada da composição dos custos, de um modo que possa verificar o volume dos custos indiretos, é possível aplicar o custeio por absorção, considerando que ele seja, ou não, realizado através de departamentos. Em concordância com Martins (2018), os custos indiretos só têm a possibilidade de serem alocados de forma indireta aos produtos, por meio de estimativas, critérios de rateio, previsão

de comportamento de custos etc. De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2017), os principais critérios de rateio dos custos indiretos de fabricação são:

- quantidade produzida;
- consumo de materiais diretos;
- mão de obra direta aplicada;
- horas-máquina;
- receita de vendas.

Em conformidade com Raupp e Souza (2013), dentro de uma empresa que não tem nenhum tipo de gestão de custos, aplicar o custeio por absorção como uma forma de gestão de custos traz a possibilidade de levar a organização até um gerenciamento contábil mais eficaz, e também a um processo com mais transparência na parte de tomada de decisão, de modo que a entidade possa construir um histórico de gestão de custos.

2.3 Formação de Preços

Em concordância com Bruni e Famá (2019), um dos aspectos financeiros de maior importância de qualquer empresa é a formação dos preços dos produtos e serviços comercializados. Decisões a respeito dos preços podem até não ser uma consequência direta para o sucesso empresarial, porém, preços de produtos e serviços definidos de forma equivocada, certamente causarão prejuízos. De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2017), certos especialistas declaram que formar os preços baseando-se unicamente no mercado é um risco, o mercado não é e nem precisa ser o único caminho para a formação dos preços, mas é essencial que os preços sejam compatíveis com ele.

Segundo com Crepaldi e Crepaldi (2017), a decisão de formar seus preços de vendas pertence ao produtor, se ele errar para maior ou menor terão consequências desde perda de mercado até comprometimento do negócio. Em vista disso, é de necessário que o produtor aprenda a calcular os custos reais da sua empresa, elaborar a gestão estratégica dos custos e trabalhar para identificar oportunidades de mercado e ganhos. Em conformidade com Bruni e Famá (2019), diferentes processos podem ser utilizados na definição de preços e eles normalmente se baseiam em custos, no consumidor e na concorrência.

De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2017), o custo de fabricação dos produtos é um aspecto que tem muita importância na formação de preços, principalmente pelo fato de que a empresa não deve vender por um preço abaixo do custo. Seja qual for a condição específica

de certo produto, mercadoria ou serviço, em determinado momento de tempo, a gestão de preços deve sempre manter presente os quatro objetivos destacados a seguir:

- retorno adequado sobre o investimento;
- capacidade de disputar com a concorrência;
- segura participação no mercado;
- conquista de uma lucratividade global compatível.

Em concordância com Martins (2018), na formação de preços com base em custos, o ponto de início é o custo do produto ou serviço apurado segundo os critérios de custeio por absorção, variável etc. Neste custo se adiciona uma margem chamada de *markup*, que tem o dever de ser estimada visando cobrir os gastos não inseridos no custo, como: tributos, comissões incidentes e o lucro pretendido pelos administradores.

De acordo com Wernke (2018), existem duas formas para se calcular o *markup*: divisor e multiplicador. Seja qual for a escolha da forma a ser utilizada, o resultado do valor de preço de venda será igual para os dois modos. Para o cálculo do *markup* divisor, o autor organiza as seguintes fases:

- 1) listar todos os percentuais que incidem sobre o preço de venda;
- 2) somar todos os percentuais que incidem sobre o preço de venda;
- 3) dividir a soma dos percentuais sobre o preço de venda;
- 4) subtrair de 1 o quociente da divisão da fase anterior;
- 5) dividir o custo unitário total pelo *markup* apurando o preço de venda orientativo.

Segundo Wernke (2018), para ilustrar as fases do *markup* divisor abordadas anteriormente, o autor propõe a fórmula (1):

$$\textit{Markup divisor} = \frac{(100 - \%PV)}{100} \quad (1)$$

Sendo:

PV = Preço de venda.

Em conformidade com Martins (2018), para administrar preços de venda é indispensável conhecer o custo do produto, mas esse conhecimento sozinho não é suficiente.

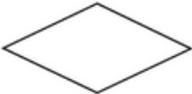
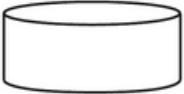
Além do custo, é necessário ter atenção também por exemplo com o preço dos produtos dos concorrentes, estratégias de marketing da empresa, condições de mercado etc.

2.4 Fluxograma

De acordo com Ballestero-Alvarez (2019), o fluxograma é utilizado para diagramar, em sequência, as etapas de qualquer processo, é um poderoso auxiliar para identificar oportunidades de melhorias, visto que, detalhando as atividades, proporciona uma visão global do fluxo, de suas falhas e de possíveis gargalos. Segundo Nascimento e Oliveira (2020), é uma ferramenta acessível execução que possibilita uma visualização integrada dos processos, por meio de uma leitura clara e rápida, facilitando a análise e adequação.

Conforme Lucinda (2010), o fluxograma do processo permite compreender de forma rápida o funcionamento do processo e é utilizado para o estudo do processo atual e para o projeto do novo processo. Existem diversos símbolos usados para a elaboração de fluxogramas, contudo, na Figura 3 são apresentados os mais utilizados.

Figura 3- Exemplos de símbolos mais utilizados no fluxograma.

	<p>Processo ou Atividade - Este símbolo serve para representar as atividades de um processo. Se estivermos representando um macroprocesso, este símbolo também serve para representarmos os processos constituintes desse macroprocesso.</p>
	<p>Decisão - Este símbolo representa o fluxo de decisão a ser adotado dentro do processo. Este símbolo admite somente um fluxo de entrada e dois fluxos de saída: um fluxo para o caso da sentença ser verdadeira, outro fluxo para o caso da sentença ser falsa.</p>
	<p>Disco Magnético (Banco de Dados) - Representa o armazenamento ou a consulta de dados a um disco magnético.</p>
	<p>Documento - Símbolo que representa um documento.</p>
	<p>Início / fim - Símbolo que representa o início e o fim do fluxograma.</p>
	<p>Conector - Símbolo usado para a continuação do fluxograma em outra página.</p>

Fonte: Lucinda (2010).

Segundo Souza (2018), ele ajuda na identificação das etapas que um produto ou serviço passa em sua produção, usando símbolos geométricos, que apontam tudo o que é essencial utilizar e fazer para que os procedimentos sejam entregues da melhor forma possível, excluindo erros e problemas.

3. Metodologia

De acordo com Prodanov e Freitas (2013), a pesquisa aplicada tem como objetivo a geração de conhecimentos para aplicação prática voltados para a solução de problemas específicos. Diante desse contexto, com relação a natureza da pesquisa, o presente trabalho se enquadra em pesquisa aplicada pois tem como objetivo a aquisição de conhecimentos que serão aplicados em um problema específico em busca de determinada solução. O trabalho em questão tem como classificação do problema a metodologia qualitativa. Quantitativa pois, em concordância com Silva e Menezes (2005), transforma opiniões e informações em números que mais tarde serão classificadas e analisadas.

O trabalho é de cunho exploratório, em vista que segundo Gil (2002), a pesquisa exploratória tem como objetivo propiciar uma maior familiaridade com o problema, com intenção de torná-lo mais explícito e de elaborar hipóteses, por meio de entrevistas com indivíduos que já possuem experiência em determinado problema, levantamentos bibliográficos e também por meio da análise de exemplos que ajudem no entendimento. No que se refere ao procedimento metodológico, o referido trabalho caracteriza-se como um estudo de caso, onde segundo Gil (2002), consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento.

Com relação a coleta de dados, em um primeiro momento foi realizada uma entrevista informal com intuito de conhecer melhor a empresa. A entrevista informal de acordo com Gil (2008), é a menos estruturada possível, mas tem divergência da conversação por conta de ter como objetivo a coleta de dados. Em um segundo contato, foi elaborado e enviado para a proprietária da empresa, um questionário aberto com diversas questões sobre a empresa e também foi realizada outra entrevista informal. Durante o trabalho foram realizadas mais reuniões e aplicados mais questionários com o objetivo de esclarecer dúvidas e coletar o máximo de dados e informações possíveis para realização do trabalho. Com os questionários respondidos, informações das entrevistas coletadas e uma planilha eletrônica com dados

variados sobre os custos da empresa e características dos produtos, houve uma maior possibilidade de compreensão do estado da empresa e suas dificuldades.

A análise foi feita em primeiro lugar com a observação de todos dados coletados, juntamente com pesquisas bibliográficas sobre a gestão de custos e formação de preço de venda. Por meio dessas observações e pesquisas, foram identificados os problemas do restaurante e elaborada a proposta de etapas e ações mais adequadas para a implementação da gestão de custos no estabelecimento.

O presente trabalho teve início com pesquisas bibliográficas quanto aos temas de contabilidade de custos, gestão de custos e formação de preço de venda que se relacionam com a problemática encontrada na empresa. Em um segundo estágio os dados foram coletados por meio de entrevistas informais, questionários abertos e uma planilha de custos, todos proporcionados pela proprietária da empresa. Após esse procedimento de coleta de dados, foi desenvolvida uma análise sobre todos dados e informações coletadas, nas quais foram identificados os problemas da empresa com relação a gestão de custos, possibilitando então, o desenvolvimento da proposta de etapas e ações necessárias para implementação que solucionariam os problemas encontrados e se adequariam às necessidades do restaurante.

4. Resultados

4.1 Estudo de caso

O restaurante conta com uma unidade onde trabalham dois funcionários fixos que estão presentes desde o começo da empresa, um funcionário que trabalha por diária e a proprietária da empresa. Segundo a proprietária, o restaurante traz como foco a busca da qualidade no atendimento e nos produtos oferecidos aos clientes.

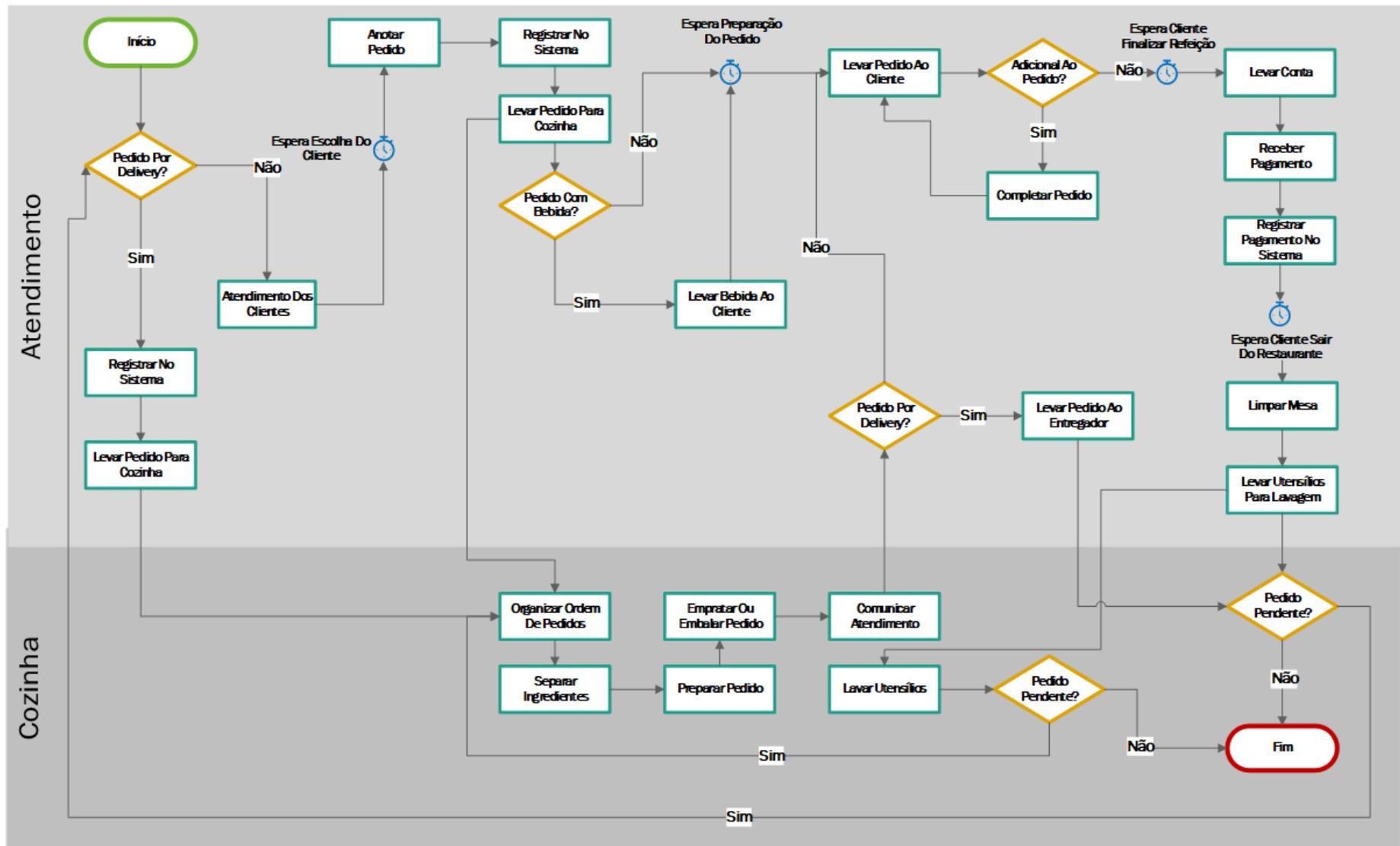
O restaurante trabalha com a venda de crepes franceses que possuem 81 variedades entre doces e salgados, contando com 67 ingredientes desde os mais comuns até os mais diferenciados. O estabelecimento conta com a opção de *delivery* e também de atendimento presencial que representa mais de 85% da demanda mensal do estabelecimento, abre todos os dias e disponibiliza a opção de cardápio à *lá carte* onde o cliente faz a escolha dentre os diferentes tipos de crepes e os mesmos são feitos na hora.

4.2 Mapeamento da realidade empresarial

Com o objetivo de entender o estado atual que a empresa está inserida, foram realizadas entrevistas e aplicados questionários com a proprietária para adquirir dados com relação aos produtos, custos de aquisição, serviços oferecidos e o funcionamento da empresa.

Por meio dessas informações, foi possível construir o fluxograma do processo produtivo do restaurante como exposto na Figura 4.

Figura 4- Fluxograma do processo produtivo



Fonte: Autoria própria (2023).

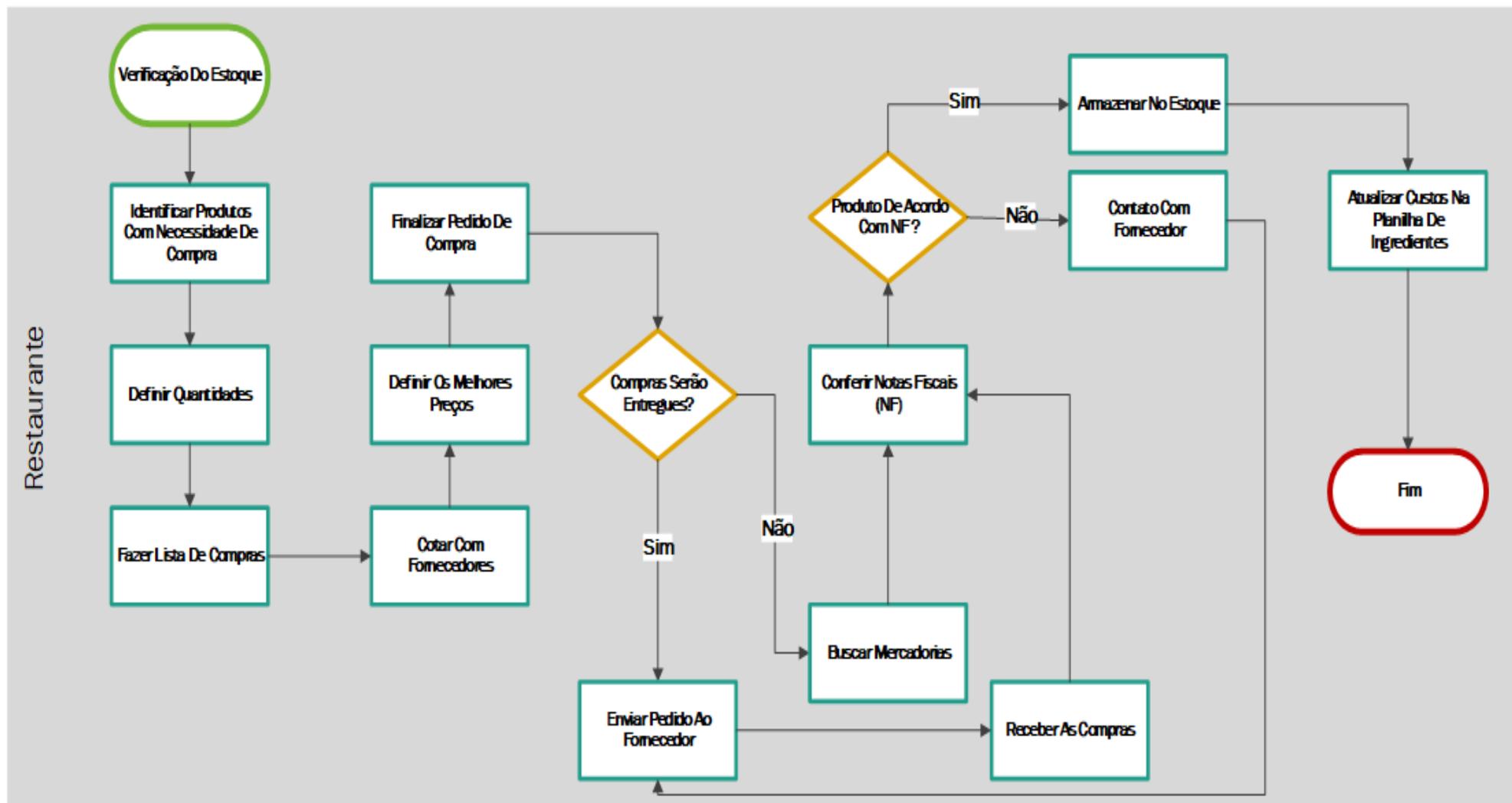
Conforme a Figura 8, o fluxograma foi dividido em atividades executadas pela área de atendimento e pela área da cozinha, que estão interligadas durante todo o processo produtivo do restaurante no dia-dia. Vale ressaltar, que especificamente na parte do atendimento, os funcionários executam as atividades de acordo com a necessidade, não se tem uma definição de funções. É importante destacar também, que os entregadores são do aplicativo onde é prestado o serviço de *delivery*, portanto, a empresa não paga os entregadores e sim o cliente por meio da taxa de frete.

O processo produtivo começa com a chegada de pedido por *delivery* ou a chegada do cliente no restaurante, no caso do pedido por *delivery*, a parte do atendimento é a responsável por registrar no sistema de vendas e encaminhar o pedido a cozinha e depois de finalizado o preparo, levar o pedido ao entregador. Já a cozinha é responsável por organizar a ordem dos pedidos recebidos do *delivery*, separar os ingredientes que serão utilizados desde a sua pesagem até o local que eles ficarão na bancada, preparar o pedido, empratar o mesmo e comunicar o garçom que está pronto para entrega.

No caso de pedidos presenciais, o processo inicia com o atendimento dos clientes na chegada ao restaurante, após os clientes escolherem a mesa, o atendente aguarda pela escolha dos pedidos e anota eles quando prontos, com tudo anotado, o atendente registra no sistema de vendas e os leva para a cozinha. Na cozinha o processo produtivo é o mesmo para os pedidos realizados por *delivery*, enquanto os pedidos são preparados, a parte do atendimento é responsável por verificar se os clientes desejam alguma bebida e se desejarem os atendentes os servem. Quando os crepes ficam prontos, o pedido é levado ao cliente e o atendente verifica se existe o desejo de mais algum adicional, caso tenha, o funcionário completa o pedido e leva novamente ao consumidor. Após finalizada a refeição, é levada a conta, recebido pagamento e registrado no sistema, no momento em que o cliente se retira do estabelecimento, o atendente faz a limpeza da mesa e entrega todos os utensílios utilizados para a cozinha realizar a lavagem que normalmente é iniciada quando se tem um tempo maior entre os pedidos ou ao final do expediente. Por fim, as áreas da cozinha e atendimento verificam se existe mais algum cliente ou pedido pendente no restaurante ou *delivery*, caso exista, todo o processo é realizado novamente seguindo seus devidos passos como já apresentado anteriormente, caso contrário, o processo produtivo é finalizado.

Em outra entrevista com a proprietária, foi possível reunir também informações sobre o procedimento de compra da matéria-prima, que possibilitaram a elaboração do fluxograma de processo de compra, exibido na Figura 5.

Figura 5- Fluxograma do processo de compra



Fonte: Autoria própria (2023).

Como exposto na Figura 9, o processo de compra tem início com a verificação do estoque que é feita em todo começo de expediente e ao final dele, momento que são verificadas as quantidades de ingredientes disponíveis e suas validades. A partir daí, é definida uma quantidade para cada ingrediente com necessidade de ressuprimento e também é criada uma lista de compras de acordo com os respectivos ingredientes e quantidades. Com a lista de itens em mãos, é feita a cotação com três fornecedores locais diferentes que a dona da empresa dispõe, iniciando-se começa o processo de análise e definição dos melhores preços para cada item. No momento em que é determinado quais serão os preços e fornecedores de cada item, é finalizado o pedido de compra com o pagamento. Após finalizado o pedido, se as compras forem entregues, o restaurante envia o pedido para o fornecedor e recebe as compras, caso contrário, a proprietária precisa ir ao fornecedor e buscar suas encomendas. Com as compras no restaurante, é feita uma verificação da nota fiscal e se algo não estiver de acordo, é realizado o contato com o fornecedor para correção dele. Caso os itens estiverem de acordo com a nota fiscal, eles são armazenado no estoque de acordo com seus requisitos de armazenagem e, por fim, os custos dos ingredientes são atualizados em uma planilha de ingredientes.

A empresa utiliza uma planilha eletrônica para organização dos custos das matérias-primas e dos preços de venda dos produtos, os valores de custos e preços de venda são atualizados ao final do processo de compra do restaurante. A planilha dispõe também de uma ficha técnica de todos os tipos de crepe com as quantidades de cada ingrediente e seus respectivos preços de compra. O preço de venda é elaborado pela proprietária, que utiliza como base o custo das matérias-primas e sua experiência dentro do mercado, ela busca sempre um preço de venda que seja favorável a empresa e que não afete negativamente a demanda de vendas.

A partir dos dados e informações coletados por meio de reuniões, questionários e observações dos métodos utilizados para a organização e controle dos custos da empresa, foram listados na Tabela 1 alguns problemas identificados com relação a gestão de custos.

Tabela 1 – Problemas identificados

Nº	Problemas
1	Empresa não identifica nem considera alguns custos e despesas do restaurante na apuração mensal
2	Custos com pagamento anual ou semestral não são apurados mensalmente.
3	Custeio dos produtos considera apenas o custo com matéria-prima
4	Escassez de alguns dados para apuração correta dos custos
5	Dados da ficha técnica de alguns crepes desatualizados na planilha eletrônica
6	Falta de um sistema de custeio adequado ao restaurante
7	Ausência de um método de precificação

Fonte - Autoria própria (2023)

Após a identificação dos problemas na empresa, o trabalho passa agora para a fase de analisar e elaborar propostas de melhoria para eliminar estas dificuldades apontadas na Tabela 1.

4.3 Análise e Proposta de melhoria

A partir dos problemas identificados, por meio de análises e revisões da literatura sobre todos os sistemas de custeio clássicos, foi definido que o sistema de custeio por absorção é o mais adequado ao cenário da empresa e suas necessidades devido à menor complexidade na coleta de dados e em sua implementação. Sendo assim, foi elaborada a proposta de um roteiro de etapas a serem seguidas visando uma implementação eficiente de gestão de custos no restaurante, como exposto na Tabela 2.

Tabela 2 – Etapas para implementação de uma gestão de custos.

Nº	Etapas
1	Identificar todos produtos e gastos do restaurante
2	Separação de todos gastos em custos e despesas
3	Separação dos custos em diretos e indiretos
4	Apropriação dos custos diretos aos produtos
5	Alocação dos custos indiretos aos produtos por meio do critério de rateio de tempo de mão de obra direta
6	Definição do custo total e unitário do produto
7	Formação de preços de venda
8	Padronização do método de cálculo dos custos

Fonte - Autoria própria (2023)

A sequência do trabalho busca aprofundar em cada etapa e explicitar tudo de mais importante para uma implementação correta da gestão de custos. Por possuir uma ampla variedade de crepes, dentro das etapas são propostos alguns exemplos utilizando somente três tipos de crepes que apresentam maior demanda mensal com seus respectivos dados, com intuito de simplificar o entendimento de cada etapa para implementação correta. Porém, no momento da implementação, é de suma importância que todos os crepes vendidos no mês sejam considerados.

4.3.1 Etapa 1: identificar todos produtos e gastos do restaurante

Por meio de análises feitas na planilha onde se encontra a ficha técnica de cada crepe, foram encontradas algumas inconsistências com relação a crepes com ingredientes incorretos e com preços em falta, inconsistências essas que afetam diretamente no custeio dos produtos e conseqüentemente nos preços de venda. Portanto, é necessário que seja feita uma revisão dessa planilha para que posteriormente se inicie efetivamente a implementação método de custeio por absorção. Vale ressaltar que é de extrema importância a atualização da ficha técnica dos produtos na planilha de acordo com mudanças na matéria-prima ou nos custos delas.

A identificação dos gastos do restaurante é primordial para a gestão de custos, durante reuniões foi evidenciado que certos gastos não são considerados para avaliação financeira ao final do mês. Gastos que são normalmente pagos semestralmente ou anualmente como o décimo terceiro, devem ser avaliados mensalmente para que se tenha uma visão mais realística e atualizada do cenário de custos que a empresa está apresentando.

4.3.2 Etapa 2: separação de todos gastos em custos e despesas

Nesta etapa todos os gastos devem ser divididos em custos e despesas seguindo corretamente suas definições já abordadas na seção 2.1 do trabalho. É fundamental essa separação pois o método de custeio por absorção faz a apropriação de todos os custos de produção ao produto e só os de produção, como evidenciado na Figura 2. Para exemplificar melhor essa separação, foi proposta a Tabela 3 como modelo para organização dos custos e despesas do restaurante.

Tabela 3 – Separação custos e despesas do restaurante.

Gastos Mensais	
Custos	Despesas
Mão de obra direta	Licença do sistema de vendas
Matéria-prima	Provedor de Internet
Energia elétrica	Mensalidade Associação Comercial
Depreciação	Imposto Simples Nacional
Embalagem	
Aluguel com IPTU	
Mão de obra indireta	
Gás	
Água	

Fonte - Autoria própria (2023)

Todas as despesas mensais que não entrarem no custo de produção, devem ser debitadas diretamente no resultado do mês que são incorridas.

4.3.3 Etapa 3: separação dos custos em diretos e indiretos

A etapa de separação dos custos diretos e indiretos é o ponto essencial para a próxima etapa de apropriação dos custos diretos aos produtos. É necessário que se tenha uma análise sobre todos os custos identificados, os custos que podem ser diretamente apropriados aos produtos por meio de alguma medida de consumo como por exemplo quilogramas de materiais consumidos, são custos diretos. Os custos que não possuem uma medida objetiva para apropriação aos produtos como por exemplo o aluguel do restaurante, são os custos indiretos. A seguir na Tabela 4, foi desenvolvido um exemplo de separação utilizando os custos da empresa.

Tabela 4 – Separação entre custos diretos e indiretos.

Gastos Mensais	
Custos Diretos	Custos Indiretos
Matéria-prima	Energia elétrica
Mão de obra direta	Mão de obra indireta
x	Água
	Depreciação
	Embalagem
	Aluguel com IPTU
	Gás

Fonte - Autoria própria (2023)

Como foi exposto na Tabela 4, os custos de mão de obra direta e matéria-prima possuem medidas de consumo que possibilitam a apropriação direta aos produtos. Para a matéria-prima deve ser utilizado os quilogramas de materiais consumidos e no caso na mão de obra direta deve ser utilizado a medida de mão de obra utilizada para a produção dos produtos. Já os custos indiretos que não oferecem essas medidas de consumo para apropriação direta, devem ser alocados com base em rateios de acordo com determinado critério específico para cada tipo de custo indireto.

4.3.4 Etapa 4: apropriação dos custos diretos aos produtos

Com a separação entre custos diretos e indiretos já realizada na etapa anterior, este é o momento em que é necessário focar na apropriação dos custos diretos aos produtos utilizando suas respectivas medidas já definidas. Visando um melhor entendimento da etapa, o trabalho buscou elaborar propostas para apropriação de cada custo direto da empresa evidenciados anteriormente na Tabela 4. Com o auxílio de dados coletados da planilha eletrônica da empresa, alguns exemplos foram abordados utilizando dois tipos de crepe com o objetivo de simplificar o entendimento da etapa, mas é imprescindível que a apropriação dos custos seja feita sobre todos os tipos de produtos da empresa.

4.3.4.1 Matéria-Prima

Os custos diretos de matéria-prima devem ser apropriados aos produtos utilizando a medida de gramas de materiais consumidos em cada produto. Portanto para que se tenha uma apropriação correta desse custo, é necessário identificar toda a matéria-prima que é utilizada no crepe. Sendo assim, a ficha técnica dos produtos nesse ponto é importante, pois facilita o reconhecimento da quantidade de cada ingrediente que é inserido no crepe e os seus respectivos custos. Na tabela 5, para um melhor detalhamento da proposta de apropriação, são adotados como exemplo três tipos reais de crepes que apresentam a maior demanda média mensal no restaurante.

Tabela 5 – Quantidade de ingredientes dos crepes

Crepes	Ingredientes (g)										
	Disco	Salada	Requeijão	Muçarela	Filé Mignon	Nutella	Morango	Sorvete Creme	Frango	Palmito	Brócolis
1	100	15	50	70	100	x	x	x	x	x	x
2	100	x	x	x	x	50	40	20	x	x	x
3	100	15	50	70	x	x	x	x	40	40	30

Fonte - Autoria própria (2023)

A Tabela 5 é um modelo ilustrativo para se identificar a quantidade de ingredientes no crepe 1, 2 e 3 como são nomeados no trabalho. O ingrediente disco é pré-processado, porcionado e custeado com base na sua quantidade de gramas por porção, o ingrediente salada também passa por um pré-preparo no qual uma quantidade de alface e cenoura é porcionada e depois custeada para cada porção de salada. Com esses dados em mãos, é necessário nesse momento identificar os preços dessas matérias-primas, as que são compradas por quilograma devem ter seus preços convertidos para gramas como destacado na tabela 6, que exhibe o preço por grama de cada ingrediente dos três crepes utilizados como exemplo no trabalho.

Tabela 6 – Preço dos ingredientes

Ingredientes	Preço (R\$/g)
Disco	R\$ 0,004
Salada	R\$ 0,02
Requeijão	R\$ 0,03
Muçarela	R\$ 0,05
Filé Mignon	R\$ 0,04
Nutella	R\$ 0,05
Morango	R\$ 0,03
Sorvete Creme	R\$ 0,01
Frango	R\$ 0,04
Palmito	R\$ 0,06
Brócolis	R\$ 0,01

Fonte - Autoria própria (2023)

Após converter o preço dos ingredientes de quilogramas para gramas, é necessário multiplicar os preços pela quantidade em gramas de cada ingrediente que o crepe leva. Dessa

forma é possível chegar ao custo de matéria-prima que cada crepe absorve, como exposto na Tabela 7.

Tabela 7 – Custo de matéria-prima por crepe

Crepes	Custo Matéria-prima
1	R\$ 9,45
2	R\$ 4,30
3	R\$ 9,75

Fonte - Aatoria própria (2023)

É importante destacar que para exemplificar os processos da etapa de cálculo de matéria-prima foram utilizados três crepes como exemplo, mas no momento da implementação devem ser considerados todos os produtos da empresa.

4.3.4.2 Mão de Obra Direta

Com relação a mão de obra direta, uma medida que possibilita a sua apropriação direta ao produto é o tempo que foi dedicado pelo colaborador para executar cada um dos produtos. Após reuniões com a proprietária e análises do processo de produção do restaurante, foi identificado que a empresa não possui controle sobre o tempo que cada produto leva para ser produzido. Portanto, é de suma importância a coleta desses dados de tempo de produção de cada tipo de crepe, para que a apropriação dos custos de mão de obra direta seja efetuada de forma a representar da melhor forma possível a realidade da empresa.

Para se ter um cálculo do custo de mão de obra direta de forma correta, a empresa deve em primeiro lugar calcular quantas horas os colaboradores trabalharam no mês, descontando possíveis repousos, feriados e férias. Com esse dado em mãos, é necessário calcular agora o valor do salário mensal mais encargos sociais como por exemplo férias remuneradas e décimo terceiro salário, os valores dos encargos sociais devem ser divididos por doze meses para se obter a apuração da representatividade desses custos dentro do resultado do mês. A partir dos resultados dos cálculos de horas trabalhadas e de salário mais encargos sociais, é necessário determinar o custo por hora de trabalho, que é encontrado por meio da divisão do salário mais encargos sociais pelas horas trabalhadas pelo colaborador. Por meio de dados coletados da empresa, foi possível elaborar a Tabela 8 que serve como exemplo do procedimento do cálculo do custo por hora de trabalho.

Tabela 8 – Custo por hora de trabalho

Funcionários	Salários e encargos sociais	Horas Trabalhadas (mês)
1	R\$ 1.720,40	186
2	R\$ 1.720,40	186
3	R\$ 1.350,00	90
4	R\$ 5.000,00	186
Total	R\$ 9.790,80	648
Custo por hora de trabalho	R\$ 15,11	

Fonte - Autoria própria (2023)

Por fim, mediante a multiplicação do custo por hora trabalhada pelo tempo de produção dos produtos e a quantidade vendida, se encontra o custo de mão de obra direta para cada produto. A Tabela 9 evidencia esse cálculo utilizando o tempo de produção médio coletados especificamente para os dois tipos de crepes utilizados como exemplo no trabalho.

Tabela 9 – Alocação do custo unitário de mão de obra direta

Crepes	Tempo Produção (h)	Custo por hora de trabalho	Custo unitário de mão de obra direta
1	0,25	R\$ 15,11	R\$ 3,78
2	0,15	R\$ 15,11	R\$ 2,27
3	0,20	R\$ 15,11	R\$ 3,02

Fonte - Autoria própria (2023)

Com a finalização da etapa de apropriação dos custos diretos aos produtos, é o momento de se iniciar a etapa de alocação por rateio dos custos indiretos aos produtos.

4.3.5 Etapa 5: alocação por rateio dos custos indiretos aos produtos

Para uma alocação eficiente dos custos indiretos aos produtos, tem-se a necessidade de utilizar certos critérios de rateio, no trabalho foram utilizados como base de rateio o tempo de mão de obra direta e o volume de vendas. Diante disso, a seguir o trabalho aborda propostas de rateio para cada um desses custos indiretos evidenciados no restaurante.

4.3.5.1 Energia Elétrica

A energia elétrica deve ser controlada por meio da conta de energia do mês, o critério de rateio a ser utilizado vai ser o de tempo de mão de obra direta para alocação deste custo indireto aos produtos. Para demonstrar melhor a proposta, a Tabela 10 foi elaborada utilizando o custo médio mensal com energia elétrica e o tempo de mão de obra direta dos três crepes com maior demanda média mensal utilizados como exemplo para o trabalho.

Tabela 10 – Alocação do custo de energia elétrica

Crepes	Tempo total de mão de obra direta no mês (h)	Proporção %	Custo total de energia elétrica	Vendas	Custo unitário de energia elétrica
1	107	55%	R\$ 383,41	428	R\$ 0,90
2	36,15	19%	R\$ 129,54	241	R\$ 0,54
3	52,2	27%	R\$ 187,05	290	R\$ 0,64
Total	195,35	100%	R\$ 700,00	959	

Fonte - Autoria própria (2023)

Para a alocação do custo indireto de energia elétrica exposto na Tabela 10, foram utilizados três tipos de crepes como exemplo, mas é imprescindível que todos os produtos sejam considerados no rateio para alocação no momento de implementação.

4.3.5.2 Mão de Obra Indireta

A mão de obra indireta não tem relação direta com o produto, mas é essencial para a fabricação e comercialização, um exemplo são as horas dedicadas a limpeza da cozinha e de instrumentos dela. Para o cálculo do custo da mão de obra indireta, é recomendável que se utilize como critério de rateio o tempo de mão de obra direta. Por meio da multiplicação do tempo de produção de cada produto pela quantidade vendida dos mesmos no mês, se encontra o tempo total de utilização da mão de obra direta no mês, evidenciado na Tabela 11.

Tabela 11 – Tempo de mão de obra direta no mês

Crepes	Tempo de Produção unitário (h)	Vendas	Tempo Total de mão de obra direta (h)
1	0,25	428	107
2	0,15	241	36,15
3	0,18	290	52,2
Total	0,58	959	195,35

Fonte - Aatoria própria (2023)

Após isso, o tempo total de mão de obra direta deve ser subtraído das horas totais de trabalho no mês, com isso, é encontrada a quantidade de horas de mão de obra indireta no mês. Por fim, com a multiplicação do custo por hora trabalhada pela quantidade de horas de mão de obra indireta, é encontrado o custo total da mão de obra indireta, como exposto na Tabela 12.

Tabela 12 – Custo total de mão de obra indireta

Mão de obra indireta	
Horas totais trabalhadas (mês)	648
Tempo total mão de obra direta (h)	195,35
Tempo total mão de obra indireta (h)	452,65
Custo por hora de trabalho	R\$ 15,11
Custo total de mão de obra indireta	R\$ 6.839,21

Fonte - Aatoria própria (2023)

É possível observar no exemplo da Tabela 12, que o tempo total de mão de obra deu um valor alto, isso é ocasionado pela utilização de apenas três tipos de crepes como exemplo. No momento de implementação, devem ser utilizados todos os produtos e seus respectivos dados para que se tenha uma visualização do comportamento dos custos mais realística. Por fim, para se alocar o custo total de mão de obra indireta a cada um dos produtos, deve ser utilizada a proporção de tempo de mão de obra direta que cada crepe consome e depois dividir

o valor encontrado de custo total de mão de obra indireta pela quantidade vendida de cada crepe para resultar no custo unitário de mão de obra indireta. Dessa forma, cada tipo de crepe consegue absorver parte do custo de mão de obra indireta de acordo com a sua proporção de tempo de mão de obra direta, como exposto na Tabela 13.

Tabela 13 – Alocação do custo mão de obra indireta

Crepes	Tempo total de mão de obra direta (h)	Proporção %	Custo total de mão de obra indireta	Vendas	Custo unitário de mão de obra indireta
1	107	55%	R\$ 3.746,07	428	R\$ 8,75
2	36,15	19%	R\$ 1.265,61	241	R\$ 5,25
3	52,2	27%	R\$ 1.827,52	290	R\$ 6,30
Total	195,35	100%	R\$ 6.839,21	959	

Fonte - Autoria própria (2023)

Salienta-se que para a elaboração das Tabelas 12 e 13 foram utilizadas como exemplo três crepes, mas no momento de implementação, devem ser utilizados todos os produtos e seus respectivos dados para que se tenha uma visualização do comportamento dos custos mais realística.

4.3.5.3 Gás e Água

Para se encontrar o custo indireto com gás no mês, deve se identificar quantos botijões foram utilizados e o custo de cada botijão, por meio da multiplicação dos dois valores se encontra o custo total de gás no mês. Com o custo indireto total de gás em mãos, para se alocar a cada produto, deve ser utilizada a proporção do tempo total de mão de obra direta. Com o resultado do custo total de gás distribuído para cada produto, basta dividi-lo pela quantidade vendida de cada produto no mês para encontrar o custo unitário de gás, como exposto a seguir na Tabela 14.

Tabela 14 – Alocação do custo com gás no mês

Crepes	Tempo total de mão de obra direta (h)	Proporção %	Custo total de gás (mês)	Vendas	Custo unitário
1	107	55%	R\$ 179,11	428	R\$ 0,42
2	36,15	19%	R\$ 60,51	241	R\$ 0,25
3	52,2	27%	R\$ 87,38	290	R\$ 0,30
Total	195,35	100%	R\$ 327,00	959	

Fonte - Autoria própria (2023)

A água segue o mesmo roteiro, deve ser utilizada a proporção de tempo total mão de obra direta no mês para que cada um dos crepes consiga absorver parte do custo total de água no mês, depois disso, é necessário dividir o resultado do custo total de água pela quantidade de vendas de cada produto no mês, demonstrado na Tabela 15.

Tabela 15 – Alocação do custo de água no mês

Crepes	Tempo total de mão de obra direta (h)	Proporção %	Custo total de água (mês)	Vendas	Custo unitário
1	107	55%	R\$ 164,32	428	R\$ 0,38
2	36,15	19%	R\$ 55,52	241	R\$ 0,23
3	52,2	27%	R\$ 80,16	290	R\$ 0,28
Total	195,35	100%	R\$ 300,00	959	

Fonte - Autoria própria (2023)

É importante ressaltar que para a realização das propostas de alocação desta seção, foram utilizados como exemplos três tipos de produtos do restaurante com seus respectivos dados, mas no momento da implementação devem ser considerados todos os produtos vendidos no mês.

4.3.5.4 Embalagem

Para o custo de embalagens no mês, é necessário que se tenha o controle do preço total pago em embalagens no mês. Com o preço pago nas embalagens identificado, o critério a ser utilizado para rateio é a o volume de vendas no mês, por meio da divisão do preço total pago nas embalagens pelo volume de vendas de cada produto no mês, é possível encontrar o custo unitário dos produtos analisados com embalagens, como exposto na Tabela 16.

Tabela 16 – Alocação do custo com embalagem no mês

Crepes	Custo de embalagem Total	Vendas (mês)	Custo unitário de embalagem
1	R\$ 123,20	428	R\$ 0,29
2		241	R\$ 0,51
3		290	R\$ 0,42
Total	R\$ 123,20	959	

Fonte - Autoria própria (2023)

Para a realização da Tabela 16, foram considerados os três produtos que o trabalho utilizou como exemplos para facilitar o entendimento das etapas de implementação, porém, na hora da implementação, todos crepes devem ser analisados.

4.3.5.5 Depreciação

A depreciação é um custo indireto que tem enorme importância dentro do custeio, todo equipamentos do restaurante tem seu tempo de vida útil e sua respectiva depreciação com o tempo. Para se calcular este custo é necessário que se identifique o preço dos equipamentos envolvidos na produção como por exemplo fogão e geladeira e a quantidade dos mesmos, o preço dos equipamentos deve ser dividido pelo tempo de vida útil que para o caso do fogão e geladeira é de 10 anos segundo a Receita Federal (2017) em sua tabela de taxa anual de depreciação, resultando assim no custo de depreciação anual. Após encontrar o custo de depreciação anual, é necessário dividi-lo por 12 meses para se obter o valor da depreciação mensal. Por meio da Tabela 17 é possível evidenciar tal processo de cálculo do valor de depreciação mensal.

Tabela 17 – Cálculo do valor de depreciação mensal

Equipamento	Valor do equipamento	Vida útil (anos)	Depreciação anual	Depreciação mensal
Fogão (2)	R\$ 1.900,00	10	R\$ 190,00	R\$ 15,83
Geladeira (1)	R\$ 1.100,00	10	R\$ 110,00	R\$ 9,17
Total	R\$ 3.000,00		R\$ 300,00	R\$ 25,00

Fonte - Autoria própria (2023)

Com o valor da depreciação mensal total encontrado, o critério de rateio a ser utilizado vai ser o de tempo de produção mensal de cada produto, portanto o valor de depreciação mensal vai ser absorvido pelos produtos de acordo com a proporção que cada produto utilizou do tempo total de mão de obra direta mensal. Após essa distribuição, o custo total de depreciação de cada produto deve ser dividido pela quantidade de vendas no mês para se encontrar o custo unitário de depreciação dos crepes. A Tabela 18 demonstra esse processo de alocação utilizando o valor de depreciação mensal total encontrado anteriormente.

Tabela 18 – Alocação do custo de depreciação

Crepes	Depreciação mensal total	Tempo total de mão de obra direta (h)	Proporção %	Custo de depreciação (mês)	Vendas (mês)	Custo unitário de depreciação
1	R\$ 25,00	107	55%	R\$ 13,69	428	R\$ 0,03
2		36,15	19%	R\$ 4,63	241	R\$ 0,02
3		52,2	27%	R\$ 6,68	290	R\$ 0,02
Total		195,35	100%	R\$ 25,00	959	

Fonte - Autoria própria (2023)

Vale destacar que para a elaboração da Tabelas 17 foram utilizados dois equipamentos e na tabela 18 três tipos de crepes com seus respectivos dados com a finalidade de facilitar o entendimento da proposta, mas essa etapa exige que todos os equipamentos do restaurante sejam considerados no processo e cálculo da depreciação mensal total e todos crepes sejam utilizados na parte de alocação do custo de depreciação mensal total.

4.3.5.6 Aluguel com IPTU

O restaurante utiliza de um espaço alugado para exercer suas atividades, portanto, o custo com o aluguel e o IPTU devem ser considerados no momento de alocação por rateio dos custos indiretos. Neste caso, o critério a ser utilizado para rateio vai ser o tempo total de mão de obra direta, após este processo de rateio, é fundamental que o valor encontrado seja dividido pela quantidade de vendas de cada produto no mês para identificar o custo unitário de aluguel dos crepes. Portanto, a Tabela 19 traz como exemplo um modelo para elaborar essa alocação utilizando o rateio por tempo total de mão de obra direta.

Tabela 19 – Alocação do custo de aluguel com IPTU

Crepes	Aluguel com IPTU	Tempo total de mão de obra direta (h)	Proporção %	Custo total de aluguel (mês)	Vendas (mês)	Custo unitário de Aluguel com IPTU
1	R\$ 4.000,00	107	55%	R\$ 2.190,94	428	R\$ 5,12
2		36,15	19%	R\$ 740,21	241	R\$ 3,07
3		52,2	27%	R\$ 1.068,85	290	R\$ 3,69
Total		195,35	100%	R\$ 4.000,00	959	

Fonte - Autoria própria (2023)

Mais uma vez vale ressaltar que no momento da implementação do custeio, devem ser considerados todos os produtos do restaurante e não apenas os dois utilizados como exemplo no trabalho.

4.3.6 Etapa 6: definição do custo total e unitário dos produtos

A etapa de definição do custo total e unitário dos produtos é a junção de todos os cálculos efetuados nas etapas anteriores abordadas no trabalho. Portanto, como exemplo dessa fase final do custeio, a Tabela 20 expõe o resultado do custo unitário e total por meio da soma de todos os custos diretos e indiretos encontrados.

Tabela 20 – Cálculo dos custos unitários e totais

Custos	Crepes		
	1	2	3
Custo matéria-prima	R\$ 9,45	R\$ 4,30	R\$ 9,75
Custo mão de obra direta	R\$ 3,78	R\$ 2,27	R\$ 3,02
Custo energia elétrica	R\$ 0,90	R\$ 0,54	R\$ 0,64
Custo de mão de obra indireta	R\$ 8,75	R\$ 5,25	R\$ 6,30
Custo de gás	R\$ 0,42	R\$ 0,25	R\$ 0,30
Custo de água	R\$ 0,38	R\$ 0,23	R\$ 0,28
Custo de embalagem	R\$ 0,29	R\$ 0,51	R\$ 0,42
Custo de depreciação	R\$ 0,03	R\$ 0,02	R\$ 0,02
Custo de aluguel com IPTU	R\$ 5,12	R\$ 3,07	R\$ 3,69
Custo Unitário	R\$ 29,12	R\$ 16,44	R\$ 24,43
Vendas no mês (unidade)	428	241	290
Custo Total	R\$ 12.462,04	R\$ 3.961,71	R\$ 7.084,68

Fonte - Autoria própria (2023)

Vale lembrar que os resultados da Tabela 20 não condizem com a realidade da empresa estudada, foram utilizados apenas como um modelo para exemplificar o modo de se implementar um custeio por absorção e adquirir informações como o custo unitário e total dos produtos da empresa. É de essencial entendimento que para se implementar a estrutura proposta pelo trabalho para gestão de custos, tem-se o dever de analisar todos os produtos da empresa para um custeio mais realístico e confiável.

4.3.7 Etapa 7: formação de preços de venda

Nesta etapa do cálculo do preço de venda de um produto é necessário que se tenha o conhecimento dos custos dos produtos, porém, mesmo que seja necessário não é o suficiente, para formação do preço de vendas tem-se a exigência de conhecer outros aspectos como o preço dos produtos do mercado. De qualquer forma, é muito importante que o sistema de custos forneça informações úteis nesse processo de precificação.

Para a precificação dos produtos do restaurante, é exigido que as etapas anteriores sejam executadas de forma eficiente, pois no cálculo dos preços o ponto de partida é o custo do produto fornecido pelo custeio por absorção. A estratégia a ser utilizada é a de *markup* divisor, onde será adicionada uma margem que possibilite cobrir os gastos que não foram inseridos no custo, como as despesas e tributos. Para exemplificar, utilizando ainda o custo unitário do crepe 1 encontrado na Tabela 20, a seguir é elaborado o processo de utilização do *markup* divisor como método de formação de preços.

Tabela 21 – Cálculo da porcentagem sobre o preço de venda

Despesas Gerais e Administrativas	8%
Tributos incidentes sobre vendas	6%
Lucro almejado	10%
Porcentagem sobre o preço de venda	24%

Fonte - Autoria própria (2023)

É importante ressaltar que a porcentagem de despesas gerais e administrativas trata-se de despesas operacionais fixas e a sua porcentagem é uma estimativa, já os tributos incidentes sobre vendas é a alíquota de 6% do simples nacional pago pela empresa. Com o valor de porcentagem sobre o preço de venda calculado na Tabela 21, agora é o momento de utilizar a fórmula (1) do *markup* divisor para encontrar o preço de venda (PV).

$$\textit{Markup divisor} = \frac{(100 - \%PV)}{100} \quad (1)$$

$$\textit{Markup divisor} = \frac{(100 - 24)}{100}$$

$$\textit{Markup divisor} = 0,76$$

$$PV = \frac{\text{R\$ } 29,12}{0,76}$$

$$PV = \text{R\$ } 38,30$$

Cabe ressaltar que o preço de venda do produto fornecido pela estratégia de *markup* é uma referência para o administrador, esse preço pode ser ajustado para mais ou menos de acordo com a situação que vive o mercado, as estratégias de marketing do restaurante ou até mesmo preço de concorrentes.

4.3.8 Etapa 8: padronização do método de cálculo dos custos

A última etapa proposta é voltada para a parte de padronização de todos os processos contidos nas fases abordadas anteriormente pelo trabalho. A implementação da gestão de custos pode ser uma coisa muito nova para as pessoas envolvidas e pode gerar uma certa resistência, nesses casos é imprescindível que o responsável por tal implementação demonstre para a equipe a importância de todas etapas e procedimentos que o sistema contém e as vantagens que isso pode gerar nos resultados mensais da empresa.

O sucesso da implementação depende acima de tudo do pessoal que vai estar envolvido com a coleta dos dados e fazer todo esse sistema funcionar, portanto, é preciso que esse pessoal saiba a forma correta de executar cada etapa, pois um possível erro na coleta de dados por exemplo, pode no final do processo resultar em informações não confiáveis para a tomada de decisão. Outro ponto importante é a atualização constante de todos dados que o sistema de custeio exige, a planilha eletrônica que a empresa utiliza para o controle dos custos deve ser constantemente atualizada caso necessário, para prevenir possíveis erros que futuramente possam atrapalhar no resultado do mês e conseqüentemente na tomada de decisão.

4.3.9 Síntese das ações necessárias

A partir da análise das etapas propostas, na Tabela 22 é apresentada uma síntese de todas as ações necessárias para a implementação de cada etapa.

Tabela 22 – Síntese de ações necessárias para implementação das etapas

Etapas	Ações necessárias
Etapa 1: Identificar todos produtos e gastos do restaurante	<ul style="list-style-type: none">• Revisão da planilha de dados dos produtos;• Atualização da ficha técnica dos produtos;• Identificar todos gastos da empresa e apurá-los mensalmente.
Etapa 2: Separação de todos gastos em custos e despesas	<ul style="list-style-type: none">• Analisar e separar todos gastos mensais em custos e despesas de acordo com os conceitos da contabilidade abordados na seção 2.1.
Etapa 3: Separação dos custos em diretos e indiretos	<ul style="list-style-type: none">• Analisar todos os custos identificados e separá-los em custos diretos e indiretos de acordo com os conceitos da contabilidade abordados na seção 2.1.
Etapa 4: Apropriação dos custos diretos aos produtos	<ul style="list-style-type: none">• Analisar os custos diretos e definir medidas que possibilite a apropriação destes custos diretos aos produtos;• Apropriar os custos diretos aos produtos conforme desenvolvido na seção 4.3.4.
Etapa 5: Alocação por rateio dos custos indiretos aos produtos	<ul style="list-style-type: none">• Analisar os custos indiretos e definir dentre os critérios de rateio abordados na seção 2.2.1, os que melhor possibilitem a apropriação destes custos indiretos aos produtos;• Alocar os custos indiretos de acordo com os critérios de rateio definidos, conforme desenvolvido na seção 4.3.5.
Etapa 6: Definição do custo total e unitário do produto	<ul style="list-style-type: none">• Listar todos os custos diretos e indiretos identificados nas etapas anteriores;• Somar todos estes custos para encontrar o custo unitário dos produtos analisados;• Multiplicar o custo unitário pela quantidade vendida no mês para encontrar o custo total de cada produto no mês, conforme elaborado na seção 4.3.6.
Etapa 7: Formação de preços de venda	<ul style="list-style-type: none">• Utilizar a estratégia de <i>markup</i> conceituada na seção 2.3;• Desenvolver o cálculo do preço de venda utilizando o valor de <i>markup</i> e o custo unitário do produto, conforme desenvolvido na seção 4.3.7.
Etapa 8: Padronização do método de cálculo dos custos	<ul style="list-style-type: none">• Demonstrar a importância da implementação de gestão de custos aos envolvidos no processo;• Ensinar aos funcionários a forma correta de coleta de dados e execução das etapas da implementação;• Manter todos os dados e custos dos produtos atualizados durante o mês.

Fonte - Autoria própria (2023)

As ações necessárias são de extrema importância para a implementação correta de todas as etapas, estas ações devem ser desenvolvidas ao final de todo mês e sem interrupção, de forma que a empresa consiga manter um banco de dados e informações durante todos os meses do ano, para que assim a proprietária possa ter tomadas de decisões com maior garantia de segurança e certeza.

5. Considerações finais

O presente trabalho traçou como objetivo analisar o sistema de custos vigente no restaurante, identificar os problemas da sua estrutura e elaborar propostas e ações para a implementação de gestão de custos por meio da utilização do sistema de custeio adequado as necessidades da empresa, com a finalidade de proporcionar dados confiáveis em relação aos custos dos crepes para tomadas de decisão como a definição dos preços de venda dos produtos.

Por meio da coleta de dados e informações em planilhas eletrônicas, reuniões e questionários, foi possível verificar o estado da empresa e a forma que seus custos são geridos. Posteriormente, com o auxílio da revisão de literatura, foram identificados os problemas na estrutura de custos do restaurante e, em seguida, foi elaborada a proposta de um conjunto de etapas para a implementação de gestão de custos visando atacar os problemas encontrados.

Em conclusão, por meio do desenvolvimento do trabalho foi possível evidenciar que a estrutura de custos apresentada na empresa não contribui para a gestão eficiente de custos. Dessa forma, com a implementação seguindo a proposta de etapas elaborada, a empresa vai conseguir solucionar seus problemas e gerir seus custos de modo a auxiliar na precificação dos produtos e em outras possíveis tomadas de decisões. Com isso, os objetivos do trabalho foram atingidos.

No decorrer da realização do estudo, a maior limitação esteve presente na parte de coleta de dados, devido à empresa não possuir o controle de alguns dados específicos, falta de tempo para reuniões e demora para resposta de questionários aplicados.

Para trabalhos futuros, propõe-se o desenvolvimento dentro da parte de melhoria nos processos do restaurante ou até mesmo um estudo de viabilidade para a implantação de um *software* de gestão no restaurante.

REFERÊNCIAS

- ABRASEL. Site do Abrasel, 2022. **Associação Brasileira de Bares e Restaurantes**. Disponível em: <https://abrase.com.br/abrase/perfil-da-abrase/>. Acesso em: 4 out. 2022.
- BALLESTERO-ALVAREZ, María Esmeralda. **Gestão de qualidade, produção e operações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2019. eBooks Assinatura. (1 recurso online). ISBN 9788597021523. Disponível em: <https://www.sistemas.ufu.br/biblioteca-gateway/minhabiblioteca/9788597021523>. Acesso em: 3 abr. 2023.
- BERTÓ, Dalvio José; BEULKE, Rolando. **Gestão de custos**. Saraiva Educação SA, 2017.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. São Paulo: Atlas, 2010. 214 p., il. Inclui bibliografia. ISBN 9788522459582 (broch.).
- BOTELHO, Ana Amélia M.; SANTOS, RV dos. **Gestão de custos em pequenas e médias empresas para não contadores**. São Paulo, 2004.
- BRUNI, A. L.; FAMÁ, R.; **Gestão de Custos e Formação de Preços: Com Aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. [S.l.]: São Paulo, Atlas S.A., 2004. v. 3.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preço**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019. eBooks Assinatura. (1 recurso online). (Finanças na prática). ISBN 9788597021059. Disponível em: <https://www.sistemas.ufu.br/biblioteca-gateway/minhabiblioteca/9788597021059>. Acesso em: 17 mai. 2023.
- CREPALDI, Silvio Aparecido; **Curso básico de contabilidade de custos**. – 5. ed. – São Paulo: Atlas, 2010.
- CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017. Livros. (1 recurso online). ISBN 9788597014181. Disponível em: <https://www.sistemas.ufu.br/biblioteca-gateway/minhabiblioteca/9788597014181>. Acesso em: 16 jan. 2023.
- DUBOIS, Alex; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- FONSECA, Marcelo Traldi. **Tecnologias gerenciais de restaurantes**. São Paulo: Editora SENAC, 2000.
- GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GONÇALVES, Carlos Alberto; MEIRELLES, Anthero de Moraes. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2004. 199p
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Cengage Learning, 2012. Livros. (1 recurso online). ISBN 9788522109364. Disponível em: <https://www.sistemas.ufu.br/biblioteca-gateway/minhabiblioteca/9788522109364>. Acesso em: 30 jun. 2022.
- KAPLAN, Robert S., COOPER, Robin. **Custo & desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. Trad. O. P. Traduções. São Paulo: Futura, 1998.
- KAMEL DE OLIVEIRA, Taiane. **Análise dos custos de uma empresa fabricante de argamassas e rejuntas através da aplicação do método de centros de custos**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação). Universidade Federal da Paraíba- João Pessoa, PB, 2009.
- KROETZ, Cesar E. S. **Apostila de contabilidade de custos i**. Universidade regional do noroeste do estado do Rio Grande do Sul – Unijui, 2001.
- LEONE, G. S. G.; LEONE, R. J. G. **Os 12 Mandamentos da Gestão de Custos**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

- LEONE, S. G. S. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2010.
- LIPPEL, Isabela Laginski et al. **Gestão de custos em restaurantes: utilização do método ABC**. 2002.
- LUCINDA, M. A. **Qualidade: fundamentos e práticas para cursos de graduação**. Rio de Janeiro: Brasport, 2010.
- LUNKES, Rogerio João. **Manual de Contabilidade Hoteleira**. São Paulo: Atlas S.A., 2004.
- MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. Atlas, 2001.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 388 p., il. Inclui bibliografia e índice. ISBN 8522424985 (broch.).
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2018. eBooks Assinatura. (1 recurso online). ISBN 9788597018080. Disponível em: <https://www.sistemas.ufu.br/biblioteca-gateway/minhabiblioteca/9788597018080>. Acesso em: 17 mai. 2023.
- MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão**. 2.ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 3. ed., São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2011.
- NASCIMENTO, I. C. B.; OLIVEIRA, L. B. **Implantação de ferramentas da qualidade na melhoria do processo produtivo em uma panificadora**. Revista de Engenharia e Pesquisa Aplicada, v. 5, n. 4, p. 88-95, 2020.
- PRODANOV, CLEBER; FREITAS, ERNANI. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.
- POMPERMAYER, Cleonice Bastos; LIMA, João Evangelista Pereira. **Coleção Gestão Empresarial, Volume IV: Finanças Empresariais**. Curitiba: UniFAE, 2002.
- SOUZA, Aline R.; RAUPP, Fabiano M.; CANCELLIER, ELPL. **Formação do preço de venda em uma micro empresa varejista fundamenta no custeio por absorção**. XXXIII encontro nacional de engenharia de produção. Salvador, BA, Brasil, 2013.
- REBELATO, Marcelo Giroto. **Uma análise sobre a estratégia competitiva e operacional dos restaurantes self-service**. *Revista Gestão & Produção*: Volume 04, nº 03, p. 321-334, dezembro/1997.
- RIBEIRO, OSNI MOURA. **Contabilidade de custo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- SILVA, E. L. da; MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 4 ed. Universidade Federal de Santa Catarina-UFSC. Florianópolis, 2005.
- SOUZA, Stefania Márcia de Oliveira. **Gestão da qualidade e produtividade**. Porto Alegre: SAGAH, 2018. eBooks Assinatura. (1 recurso online). ISBN 9788595025561. Disponível em: <https://www.sistemas.ufu.br/biblioteca-gateway/minhabiblioteca/9788595025561>. Acesso em: 3 abr. 2023.
- VIEIRA, Eusélio Paveglío. **Métodos de custeio, análise, custo, volume e lucro. Apostila de Contabilidade de Custos II**. Ijuí, RS: Unijuí, 2010. 90 p.
- WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda: (ênfase em aplicações e casos nacionais)**. São Paulo: Saraiva, 2005.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Livros. (1 recurso online). ISBN 9788553131860. Disponível em: <https://www.sistemas.ufu.br/biblioteca-gateway/minhabiblioteca/9788553131860>. Acesso em: 16 jan. 2023.