

IMPLANTAÇÃO DE MELHORIAS PELA GESTÃO DE CUSTO:

um estudo de caso em uma fábrica de pão sírio artesanal na cidade de Franca/SP

LIMA, Ana Paula Alves Cintra (a.cintralima@gmail.com)

BOTELHO, Andressa Ribeiro (andressabotelho237@gmail.com)

GOMES, Jéssica Balatore (jessicabalatore@hotmail.com)¹

SMITH, Marinês Santana Justo (marines@facef.br)²

CARNEIRO, Matheus Borges (matheusborgescarneiro@outlook.com)³

Resumo: No atual cenário econômico, um dos principais desafios enfrentados pelas empresas é a competitividade, uma luta incansável que determina a sobrevivência no mercado. A situação exige atenção do empresário na gestão do processo produtivo para evitar gastos com desperdícios. Percebe-se também a necessidade de gestão de investimentos e processos que possam reduzir os custos e aumentar o lucro da empresa. Todavia, pode ocorrer de algumas empresas não constituírem sua estrutura concreta de custos para a formação do preço de venda. Presume-se que na maioria das vezes, as pequenas empresas utilizam preços dos concorrentes como base para formação de seu próprio preço de venda. Diante deste contexto, teve como objetivo verificar como a gestão de custos pode inserir melhorias no processo produtivo e administrativo em uma empresa de panificação, visando eliminar falhas comuns no rateio de custos e na formação do preço de venda. Como contribuição apresenta-se uma proposta de formação de preço de venda para o setor de panificação. O trabalho se classifica como pesquisa exploratória e descritiva, os procedimentos utilizados foram pesquisa bibliográfica e estudo de caso em empresa do ramo de panificação, que permitiu o acesso aos dados e possibilitou a implantação de uma estrutura de custo para comparar com a prática do empresário. Com os resultados da presente pesquisa, foi possível pontuar a relevância da implantação e análise de estruturas de custos e o conhecimento entre os métodos de precificação, que podem auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão e direcionamento de seus recursos e por consequência, inserir melhorias em seu processo produtivo e administrativo.

Palavras-chave: Gestão de custos. Métodos de custeio. Formação do preço de venda. Processo Produtivo e Administrativo.

1 Introdução

Devido à dinâmica oscilatória no cenário atual da economia brasileira, as empresas necessitam buscar formas de se tornarem mais competitivas, sendo o custo um dos elementos que impacta a competitividade e possibilita o êxito do negócio e a

¹ Alunos regularmente matriculados no curso de Engenharia de Produção do Uni-FACEF Centro Universitário Municipal de Franca.

² Docente DOUTORA do Uni-FACEF Centro Universitário Municipal de Franca.

³ Bacharel em Engenharia de Produção pelo Uni-FACEF Centro Universitário Municipal de Franca.

sua manutenção no mercado. Com isso, a empresa deve redobrar sua atenção à gestão e controles de custos, para definir um preço de venda, que permita empreender qualidade em seus produtos, e geração de lucros que atenda a expectativa do empresário e que ao mesmo tempo seja competitivo frente à concorrência. Todos os tipos de empresas estão expostos à mesma dinâmica. Não sendo diferente para as empresas de panificação, objeto de estudo da presente pesquisa.

Observa-se que a Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria, ABID (2014), fez uma previsão anos atrás alertando que o mercado enfrentaria uma exigência de diversificação de produtos voltados para cuidados com a saúde, tais como pães funcionais, pães para dieta, sem glúten, com fibras. Assim os pequenos empresários estão diante da necessidade de alinhar à qualidade ao preço de venda competitivo.

Diante deste contexto, a pergunta que norteia este artigo, ficou estabelecida em: Será que o preço estabelecido com base na concorrência é satisfatório para cobrir todos os gastos de fabricação e comercialização de uma empresa do setor de panificação?

Nesse sentido, o objetivo deste artigo é verificar como a gestão de custos pode inserir melhorias no processo produtivo e administrativo em uma empresa de panificação, visando eliminar falhas comuns no rateio de custos e na formação do preço de venda.

O presente trabalho foi estruturado em cinco seções: I. a presente introdução; II. o referencial teórico, com destaque dos conceitos fundamentais acerca de gestão de custo, formação de preço de venda, assim como as principais ferramentas de custos; III. metodologia, a qual demonstra os procedimentos metodológicos adotados nesta pesquisa; IV. estudo de caso, que expõe a aplicação das ferramentas em uma empresa de panificação; V. as considerações finais, com a análise final do trabalho desenvolvido.

Assim, pode-se dizer que o presente trabalho permitiu avaliar a dinâmica da gestão de processos e administração existente na fábrica de pão sírio, bem como analisar a causa raiz de cada um dos problemas observados em relação à formação do preço de venda, além de se desenvolver uma proposta de aplicação de gestão de custo.

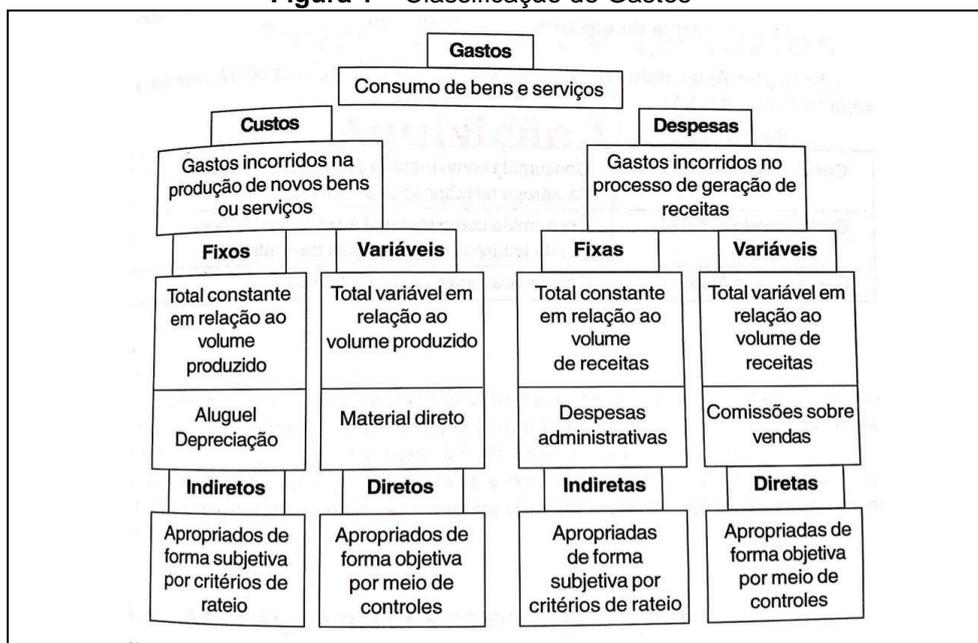
2 Referencial Teórico

A melhoria na gestão de gastos é enfatizada como imprescindível quando se trata de avaliação de custos em busca a sobrevivência das empresas. Essas abordagens possibilitam enfrentar o futuro, além de definir as estratégias competitivas compatíveis com o mercado. Nesse contexto a importância da Ciência Contábil auxilia na gestão de custos e na evolução dessa teoria, utilizando ferramentas de apoio para o desenvolvimento desta.

Para uma empresa tomar decisões de forma correta é necessário a administração dos custos, não sendo apenas uma administração para parte contábil. A gestão dos custos de produção auxilia na formação dos preços de venda, na eliminação de gastos desnecessários durante a produção, terceirização de atividades, e a aquisição de novos equipamentos para produção (BACIC, 2018 apud ZART).

Para uma gestão de custos e formação de preço de vendas ser eficiente, o primeiro passo é entender a classificação dos gastos e sua classificação em custos e despesas, como Oliveira (2005) demonstra na Figura 1, apresentada na página seguinte.

Figura 1 – Classificação de Gastos



Fonte: Oliveira (2005, p. 77)

As despesas correspondem à parcela dos gastos consumida para conduzir a empresa e realizar as vendas, ou seja, para gerar o faturamento. São representadas pelas despesas administrativas e pelas despesas de vendas, segundo Megliorini (2012). Ademais, Oliveira (2005, p.32) diz que despesas são gastos relativos aos bens e serviços consumidos no processo de geração de receitas e manutenção dos negócios da empresa.

Oliveira (2005) ressalta que são despesas proporcionais as variações do volume de faturamento. Dessa forma os impostos incidentes sobre o faturamento, as comissões dos vendedores, os gastos com os fretes, os gastos com cobrança de venda a prazo e com o faturamento.

Para Oliveira (2005) as despesas diretas são aquelas que podem ser facilmente quantificadas e apropriadas em relação às receitas de vendas e de prestação de serviços. Segundo Oliveira (2005) as despesas indiretas são aqueles gastos que não podem ser identificados com precisão com as receitas geradas.

De acordo com Megliorini (2012) os custos correspondem à parcela dos gastos, na compra de mercadorias para revenda e para a execução de serviços, ou seja, consumida no ambiente fabril para a fabricação do produto. Martins (2019) ressalta que custo também é um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da aplicação dos fatores de criação (bens e serviços), para elaboração de um produto ou execução de um serviço.

Para Ferrari (2015) a classificação de custo é dividida da seguinte forma: quanto à forma de apropriação são custos diretos e indiretos; quanto aos níveis de produção são custos fixos e variáveis

Os custos fixos basicamente são os custos que são constantes dentro de determinadas capacidades instaladas, e não depende do volume de produção. Consequentemente não são classificados como custo de produção do período, mas sim como custo de um período de produção (OLIVEIRA, 2005).

Megliorini (2012) ressalta que são aqueles que independentemente da quantidade que venha a ser produzida dentro do limite da capacidade instalada decorrem da manutenção da estrutura produtiva da empresa. Por fim, Martins (2019), alguns tipos de custos podem mesmo só se alterar se houver uma

modificação na capacidade produtiva, como um todo, sendo os mesmo de 0 a 100% da capacidade, mas são exceções.

Ferrari (2015, p. 23), conceitua que custos fixos são todos os custos de produção que permanece constante qualquer que seja o volume de produção, apresentando como exemplo o aluguel de fábrica, seguro de fábrica, depreciação de máquina pelo método linear, e mão de obra indireta e etc.

Para Oliveira (2005) custos variáveis são aqueles que depende do volume de produção ou serviço e, conseqüentemente, podem ser identificados com os produtos. Dessa maneira, o total dos custos variáveis é proporcional ao crescimento do volume das atividades da empresa.

Esses tipos de custos, segundo Megliorini (2012), são proporcionais ao volume de produção, isto é, aumenta ou diminui relativamente. São exemplos desse comportamento os custos de matéria-prima (quanto mais se produz, maior a necessidade, portanto, maior o custo) e da energia elétrica (quanto mais se produz, maior o uso de máquinas e equipamentos elétricos, conseqüentemente, maiores o consumo e o custo).

Em algumas empresas os únicos custos efetivamente variáveis são as matérias-primas e embalagens, mesmo assim pode acontecer de algumas empresas o consumo delas não ser conforme ao grau de produção (MARTINS, 2019).

De acordo com Oliveira (2005) custos diretos são aqueles que podem ser calculados e identificados aos produtos ou serviços e valorizados com relativa facilidade. Segundo Megliorini (2012, p. 9) são os custos apropriados aos produtos conforme o consumo. Exemplos clássicos de custos diretos são a matéria-prima e a mão de obra direta. Se outro elemento de custo tiver sua medição do consumo no produto, esse custo será considerado direto.

Os custos diretos são todos os custos de produção cuja atribuição aos produtos fabricados é objetiva, ou seja, sempre é possível saber com precisão o valor desses custos em relação a cada tipo de produto (Ferrari, 2015).

Os custos indiretos para Oliveira (2005, p. 75) são aqueles que, por não serem perfeitamente identificados nos produtos ou serviços, não podem ser apropriados de forma direta para as unidades específicas ordens de serviço ou produto, serviços executados etc.

Para Megliorini (2012, p. 9), são os custos apropriados aos produtos de acordo com uma base de rateio ou outro critério de apropriação. Essa base de rateio deve guardar uma relação próxima entre custo indireto e o produto.

São considerados custos indiretos de fabricação (CIF), para Ferrari (2015), todos os custos de fabricação de difícil identificação em relação aos produtos fabricados, bem como aqueles cuja o reconhecimento não seja compensador por ser onerosa. Todavia, além destes gastos classificados em custos e despesas, pode-se destacar os investimentos.

Quanto aos investimentos, Megliorini (2012, p. 7) conceitua que:

Correspondem à parcela dos gastos registrada em contas do ativo da empresa. Podem se referir à aquisição de matéria-prima, mercadorias para revenda e materiais diversos (registrados em contas representativas de estoque), à aquisição de máquinas ou veículos (registrados em contas do ativo imobilizado) ou mesmo à aquisição de ações de outras empresas.

Martins (2019) ressalta que todos os sacrifícios havidos pela compra de bens ou serviços (gastos) que são “estocados” nos ativos da empresa para baixa ou amortização de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua depreciação são especificamente chamados de investimentos.

Para Oliveira (2005, p. 301) depreciação é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo de sua vida útil, também ressalta que o valor depreciável é o custo de um ativo, ou outro valor que figure nos livros contábeis, ao invés do custo ativo, menos o seu valor residual.

Segundo Shingaki (2017) imposto é um modelo de tributo de acordo com as hipóteses de incidências previstas em lei, não vinculado diretamente a nenhuma ação específica do Estado em relação ao contribuinte. Dessa forma, o autor finaliza que a hipótese de incidência do imposto ocorre devido a um comportamento do contribuinte ou a uma situação jurídica, na qual ele se encontra.

Nesse sentido Carota (2020, p. 11) ressalta que o fato gerador do imposto depende de característica ou situação do contribuinte. É tributo não vinculado a qualquer procedimento do Estado e independente de qualquer atividade estatal.

De acordo com Carota (2020, p. 9) tributo é o objeto da relação jurídico tributária entre Estado e Contribuinte e tem o objetivo de custear os cofres do Estado

para satisfazer a população. Para Hack (2017) há duas finalidades para tributos a fiscal (captar dinheiro para o Estado) e extrafiscal (encaminhada para atingir metas políticas, como saúde pública ou proteção do meio ambiente).

O Simples Nacional é um regime tributário facilitado para micro e pequenas empresas, pois ele permite o recolhimento de todos os tributos, citados acima, em uma única guia, e possui alíquota diferenciada conforme o faturamento da empresa que é separada em faixas até a receita bruta anual de até R\$4,8 milhões (SEBRAE, 2018).

Para Shigaki (2017, p. 38) o contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Carota (2020) define o ICMS como imposto que reflete sobre ações referentes ao fluxo de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e ainda de comunicação, mesmo iniciando no exterior.

Ao se tornar um microempreendedor individual, o empreendedor é enquadrado no Simples Nacional e fica isentos de tributos federais, como Imposto de Renda, PIS, Cofins, IPI e CSLL. O INSS é reduzido a 5% do salário mínimo, tendo direito aos benefícios previdenciários, como auxílio-maternidade, auxílio doença e aposentaria, entre outros. O aumento do salário mínimo faz com que o benefício.

Essa classificação analisa o porte da empresa pelo número de empregados e pelo rendimento anual que obtém. Os impostos para PME condensados no simples nacional, são IRPJ, CSLL, PIS, CONFINS, IPI, ICMS, porém elas variam de acordo com o domicílio jurídico, a tabela vigente no ano de tributação e o tipo de atividade exercida pela empresa. A renda gerada pela arrecadação desses impostos pertence inteiramente do estado, direcionada para obras públicas e pagamento de servidores em nível estadual.

2.1 Métodos do custeio

De modo geral, o método de custeio, tem como as principais vantagens a redução de custos, melhoria nos processos, eliminação de desperdícios, decisão

entre produzir ou terceirizar algum processo ou produto, eliminação, criação ou aumento da linha de produção (ABBAS, 2012, p. 148 apud MEGLIORINI, 2012; BARBOSA et al; 2011 e LEONE, 1997).

Megliorini (2012) diz que o método de custeio por absorção se caracteriza por apropriar custos fixos e variáveis aos produtos. Desse modo, os produtos preparados “puxam” todos os custos incorridos de um período. Ainda segundo o autor, apresentam-se os dois passos para desenvolver o método:

1. Separar os gastos do período em despesas, custos e investimentos. As despesas não são diretamente lançadas aos produtos, e sim na demonstração de resultados do exercício (DRE), por estarem relacionadas à geração do faturamento e a administração da empresa; os custos são apropriados aos produtos e os investimentos, ativados.
2. Consiste em separar os custos em diretos e indiretos. Os custos diretos são ajustados aos produtos conforme as medições de consumo neles efetuadas; já os custos indiretos são acertados por meio de rateios.

No custeio variável a vantagem de utilização é por não ocorrer a prática de rateio, identifica os bens ou serviços mais rentáveis além de identificar a quantidades de bens ou serviços que a organização necessita produzir para pagar seus custos fixos, despesas fixas e gerar lucro. (ABBAS, 2012, p. 148 apud MEGLIORINI, 2012; BARBOSA et al; 2011 e LEONE, 1997)

Ferrari (2015) também ressalta que só os custos variáveis incorporam os custos dos produtos fabricados, ou seja, os custos fixos juntamente com as despesas fixas, são representados como despesas operacionais e apropriados ao resultado, independentemente da venda dos produtos. Esse tipo de custeio é ideal para aplicação da contabilidade gerencial, a contabilidade é utilizada basicamente pelos gestores na tomada de decisão, visto que os custos fixos, em regra, não dependem muito das decisões dos gestores.

Segundo Oliveira (2005), esse custeio é a separação dos gastos variáveis e fixos, ou seja, são gastos que oscilam proporcionalmente ao volume da produção, e outros tipos de gastos que se mantém estáveis em relação ao volume de produção, porém oscilantes dentro de certo limite.

Segundo Megliorini (2012) durante o processo de produção até a comercialização dos produtos, são gerados custos variáveis e as despesas

classificadas como variáveis também, por exemplo, comissão, frete e seguros. Megliorini (2012) ressalta que essas despesas e custos no custeio por absorção é chamado de lucro por produto, ou seja, da obtenção de lucro após a dedução dos custos de produção do preço de venda, mas no custeio variável é gerada como uma margem de contribuição. Essa margem é a quantia que resta do preço de venda de um produto depois da dedução de seus custos e despesas variáveis.

O ponto de equilíbrio para Oliveira (2005, p. 231) é um nível de atividades em que as receitas são iguais às despesas e, conseqüentemente, o lucro é igual a zero. Quando uma empresa não apresenta nem lucro e nem prejuízo, Megliorini (2012) diz que ela está no seu ponto de equilíbrio, porém essa situação só é obtida quando atingi um número de faturamento que seja igual as despesas e custos gerados.

O Oliveira (2005, p. 231) defini o ponto de equilíbrio contábil como nível de atividades necessárias para recuperar todas as despesas e custos de uma empresa, ou seja, no PEC o lucro líquido contábil é igual a zero. Oliveira (2005) diz que o PEC pode ser utilizado para estabelecer o nível de atividades necessárias para suprir todas as despesas e custos, sendo os fixos ou variáveis, e também para estimar a lucratividade associada aos diversos níveis possíveis de receitas, ou seja, aos vários níveis possíveis de atividades.

O Megliorini (2012, p. 150) ressalta que o PEE diferencia do PEC por considerar que, além de suportar os custos e despesas fixos, a margem de contribuição dos produtos vendidos deve cobrir o custo de oportunidade do capital investido na empresa. O ponto de equilíbrio para Ferrari (2015, p.376) pode ser representado pela quantidade mínima que a empresa deve produzir e vender num determinado período.

De acordo com Oliveira (2005, p. 236) é o nível de produção e vendas em que o saldo de caixa é igual a zero. Representa a quantidade de vendas necessárias para cobrir os gastos desembolsáveis tanto operacionais quanto não operacionais.

Megliorini (2012) diz que para adquirir esse ponto de equilíbrio, julga-se custos e despesas somente gastos que geram desembolsos no período, desconsiderando, portanto, a depreciação contida nos custos e nas despesas fixas.

Consideram-se também outros consumos que não estão necessariamente incluídos nos custos e nas despesas, como a amortização de empréstimos, e o pagamento de juros. Para Ferrari (2015), o PEF pode ser caracterizados pela quantidade que a empresa deverá produzir e vender em um determinado tempo.

A definição do preço de venda é um dos principais fatores para o sucesso de uma empresa em um mercado competitivo. Porém, este assunto causa desconforto aos empresários, principalmente aos gestores de micro e pequenas empresas que não sabem como precificar os seus produtos.

Segundo Martins (2003, p. 218):

Para administrar preços de venda, sem dúvida é necessário conhecer o custo do produto; porém essa informação, por si só, embora seja necessária, não é o suficiente. Além do custo, é preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços de produtos de concorrentes, os preços de produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa, entre outras coisas.

A formação de preço de venda é uma tarefa difícil, pois não basta analisar apenas um dos fatores, e sim todos os possíveis, e a partir deles chegar a uma melhor alternativa, podendo ter um preço ideal, o qual possa cobrir os custos da empresa e também aumentar a lucratividade da mesma.

Existem vários métodos que podem ser utilizados para a formação de preço de venda, no Quadro 2 destacam-se os métodos de acordo com Santos (1991), Perez Júnior, Oliveira e Costa (2003), e Kotler e Keller (2006).

Quadro 2 – Método de formação de preço de venda

MÉTODO	OBJETIVO
Baseado no custo	Método tradicional e mais utilizado no mundo dos negócios, atribui o lucro desejado por unidade de custos ao produto. Costuma empregar custos de transformação, custo pleno, marginal e taxas de retorno exigidas sobre o custo de capital. Assim, a margem de lucro desejada é aplicada sobre os cursos totais dos produtos
Baseado nos concorrentes	Formação de preço baseada na concorrência, os preços são de oferta quando a empresa cobra mais ou menos que a concorrente, ou de proposta quando a empresa determina seu preço de acordo com julgamentos sobre os concorrentes.
Baseado no Mercado	O preço é estabelecido com base no valor do produto no mercado consumidor. Exige conhecimento do mercado, pois os fatores mercadológicos (clientes, fornecedores) definem ao preço, mas também em conjunto com as pesquisas de mercado.
Misto	É a combinação dos métodos de formação de preço baseada no custo, concorrentes e mercados. Forma o preço apoiado nos custos e analisa-os diante do mercado e concorrentes para encontrar o valor justo. Preço formado na concepção de quanto o mercado está disposto a pagar pelo produto.

Fonte: Santos (1991), Perez Júnior, Oliveira e Costa (2003) e Kotler e Keller (2006).

De acordo com estes autores, dentre esses métodos, os mais utilizados pelas empresas são os baseados em custos e baseados nos concorrentes, por serem de fácil entendimento e aplicação.

A formação de preço com base nos custos é um dos mais utilizados e trata-se de um dos fatores de maior relevância durante a formulação, uma vez que, o preço de venda deve ser suficiente para cobrir todos os custos de produção.

Essa elaboração de preços pode ser feita utilizando mark-ups ou alguns métodos de custeios, tais como: custeio variável, padrão ou por absorção.

A formação de preços conforme os custos apresentam algumas desvantagens. Este método apenas usa o custo ocorrido para a composição do preço, ficando de fora vários fatores importantes que devem ser levados em consideração, tais como: capacidade de pagar do consumidor, qualidade do produto em relação às necessidades do mercado, existência de produtos substitutos a preços mais vantajosos e controle de preços impostos por órgãos governamentais.

Nesta formulação o preço é baseado na concorrência, ou seja, empresas do mesmo segmento. Para Santos (2004, p.120-126) existem quatro parâmetros para a elaboração de preços perante os concorrentes, o método do preço corrente, de imitação, de preços agressivos, ou preços promocionais.

Método do preço concorrente: Quando o preço já está definido pelo mercado, ou seja, é um preço tradicional ou que depende da economia. Segundo Santos (2004, p. 124) depois de adotar este método para formação de preços, o administrador é forçado a seguir os concorrentes, pois sozinho não consegue alterar o mesmo.

Método de imitação: Este método é geralmente praticado por pequenas empresas que não sabem formar preços e que entendem que para ingressarem no mercado, precisam entregar produtos no mesmo preço de seus concorrentes (SANTOS, 2004, p. 124)

Porém, ao adotar este método a empresa pode ter sua lucratividade comprometida, uma vez que, a realidade entre as empresas, demanda, custos, fidelidade de clientes, entre outros, podem e devem ser diferentes.

Método de preços agressivos: Ocorre quando um grupo de empresas concorrentes faz uma drástica redução em seus preços, muitas vezes utilizando preços abaixo dos custos da mercadoria. Esse método também é chamado de “concorrência suicida” (SANTOS, 2004, p. 125)

Método de preços promocionais: É quando uma empresa faz ofertas de algumas mercadorias com o intuito de atrair o maior número de consumidores, assim os mesmos compram produtos em oferta e acabam levando outros produtos que estão com preços normais. Esse método é utilizado em supermercados (SANTOS, 2004, p. 125).

Segundo Bruni (2008, p. 233) os preços podem ser de oferta, quando a

empresa usa como base os preços cobrados pelo seu concorrente, e abaixa ainda mais os seus. Ou o de proposta, quando a empresa determina o seu preço utilizando o seu julgamento sobre como os concorrentes irão fixar os preços deles.

3. Metodologia

Para Martins et al. (2004) uma das atividades mais importantes de uma pesquisa é o método, por ser responsável pela definição das etapas a serem executadas e o alcance do objetivo geral da pesquisa. Desta forma este trabalho é exploratório e descritivo, foi estruturado em duas etapas, a primeira foi uma pesquisa bibliográfica que buscou o embasamento teórico para o trabalho, possibilitando a execução e o cumprimento dos objetivos.

Assim, a revisão de literatura buscou apresentar os conceitos essenciais de gestão de custos, identificando e selecionando as melhores técnicas para formação de preço de venda de forma adequada para a empresa estudada. Já a segunda parte se refere à pesquisa de campo baseada em estudo de caso com abordagem descritiva e análise qualitativa. A abordagem de pesquisa orienta a condução e desenvolvimento do método, se tornando uma forma de aproximação do fenômeno estudado (LAKATOS; MARKONI, 2003).

O estudo de caso foi realizado em uma empresa familiar, que industrializa e comercializa pães sírios artesanais e torradas. Conta com apenas dois funcionários, o proprietário e duas filhas, desta forma, todas as informações necessárias para o desenvolvimento do estudo foram obtidas junto ao gestor da empresa, tendo em vista que não há departamentalização do negócio.

No caso desta pesquisa, a coleta de dados foi realizada através de entrevista semiestruturada, conforme questionário anexo no Apêndice A. Os dados foram coletados com o proprietário e o responsável pela parte financeira da empresa. As questões abordadas trataram de dados de volume produzido, receita mensal, preço de venda e capacidade de produção.

Sendo que, a análise dos dados e a apresentação dos resultados foram realizadas através da utilização de planilhas em Excel para melhor aplicação, entendimento e resolução do problema proposto.

4. Gestão de custo e precificação: o caso de uma panificação

Esta seção apresenta a proposta de melhoria desenvolvida na fábrica de pão sírio, seguindo os pontos citados nos capítulos anteriores deste trabalho. Assim o mesmo apresenta a empresa, a relação de gastos, cálculo do custo de produção, aplicação do método do custeio por absorção, e por fim, um comparativo com o preço praticado pela organização atualmente e o preço calculado pelo método aplicado.

4.1 A empresa

A fábrica de pão sírio artesanal, objeto de estudo deste trabalho, se localiza na cidade de Franca, interior do estado de São Paulo. Fundada há cerca de cinco anos, surgiu de um sonho, dentro de uma pequena cozinha, e hoje possui novas acomodações, em imóvel próprio e projetos de expansão.

É registrada como MEI (microempreendedor individual), e enquadra-se no regime Simples Nacional por não ter faturamento anual superior a R\$ 300.000,00

A empresa é de natureza familiar e composta pelo proprietário e suas duas filhas, que não possuem registro formal, mesmo porque o regime Simples Nacional permite o registro de apenas um funcionário. A empresa possui uma divisão de tarefas simples, e por tanto, todos participam desde a compra até o produto entregue, dividindo as tarefas por dia e semanas, ou seja, a semana de reposição de mercadoria, limpeza e entregas são rotativas, a cada semana uma pessoa é responsável. Já a produção do pão é de responsabilidade do proprietário pela experiência que ele possui.

Seu principal produto é o pão sírio, mas também existe a produção e distribuição de torradas. Os principais clientes são mercearias, padarias e lojas de conveniência.

4.1.1 Visão geral da empresa

Para a elaboração deste estudo de caso foi preciso compreender a rotina da empresa e principalmente organizar a coleta de dados, uma vez que, o proprietário

fazia seu controle em uma agenda pessoal, onde contas familiares eram tratadas juntamente com as da empresa e dessa forma não possuía o histórico preciso de gastos, despesas e recebimentos, como demonstrado na tabela a seguir:

Tabela 1 – Dados coletados da empresa

Jan.-20								
Dia	Quant. Pão	Troca pão	Quant. Torrada	Troca torrada	Despesa	Recebimento	Retirada	Troco
1								
2								
3								
4	281	11	26		R\$ 258,00	R\$ 1.085,50		R\$ 205,00
5								
6								
7	78	14	11		R\$ 239,00	R\$ 208,40		
8	124	5	10		R\$ 327,50	R\$ 581,80		
9	69	2	11		R\$ 57,00	R\$ 250,50		
10								
11	225	6	8		R\$ 70,00	R\$ 757,70		
12								
13								
14	76	3	11		R\$ 50,00	R\$ 186,70		
15	112	11	2		R\$ 150,00	R\$ 444,10		
16	91	8			R\$ 179,00	R\$ 336,30		
17								
18	219	15			R\$ 100,00	R\$ 763,90		
19								
20								
21	78	3			R\$ 42,00	R\$ 270,50		
22	114	11			R\$ 50,00	R\$ 415,50		
23	75	6			R\$ 150,00	R\$ 250,50		
24								
25	213	3			R\$ 50,00	R\$ 744,50		
26								
27								
28	76	15			R\$ 1.180,00	R\$ 274,00		
29	128	2			R\$ 100,00	R\$ 434,50		
30	62					R\$ 228,60		
31								
Total	2021	115	79	0	R\$ 3.002,50	R\$ 7.233,00	R\$ -	R\$ 205,00

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Para o proprietário, em entrevista, afirmou que entendia como seu lucro sendo o resultado da simples subtração entre os recebimentos e as despesas. Neste

período em questão, podemos observar os gastos e recebimentos do mês de janeiro de 2020, e os resultados são apresentados abaixo:

$$\text{Lucro} = \text{Entradas} - \text{Despesas}$$

$$\text{Lucro} = \text{R\$ } 7.233,00 - \text{R\$ } 3.002,5 = \text{R\$ } 4.230,50$$

Portanto, o proprietário entendia que seu lucro líquido era o valor de R\$4.230,50. Porém os dados apresentados não se referiam apenas à empresa e o proprietário por vezes se esquecia de anotar todas as saídas e recebimentos, e muitas vezes gastos fixos que não eram considerados, o que distorciam os resultados.

Desta forma, foi necessária a implantação de planilhas, coleta de preços em notas fiscais, recibos de venda, e posterior elaboração de documentos que expressão a saúde da empresa e facilitam a tomada de decisão.

Através de um questionário foi possível identificar que a empresa precifica os seus produtos pelo método de imitação, ou seja, acompanha o mesmo preço de seus concorrentes. O proprietário também elaborou preços distintos para cada tipo de cliente, desde aqueles que compram em lotes maiores aos que compram um a dois sacos para consumo próprio.

Tabela 2 – Tipos de clientes com os respectivos preços praticados

TIPOS DE CLIENTES	VALORES PRATICADOS	QUANTIDADE	RESULTADO
CLIENTE A	R\$ 3,90	1400	R\$5.460,00
CLIENTE B	R\$ 4,00	40	R\$160,00
CLIENTE C	R\$ 4,50	10	R\$45,00
CLIENTE D	R\$ 3,70	550	R\$2.035,00
MÉDIA PONDERADA DO PREÇO DE VENDA	R\$ 3,85	2000	R\$7.700,00

LEGENDA	
CLIENTE A	Mercearias, padarias, conveniência e etc...
CLIENTE B	Que encomendam para aniversário, confraternização e etc..
CLIENTE C	Que encomendam na média de 1,2 pacotes para consumo próprio.
CLIENTE D	Específicos para lanche, sem troca.

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

A partir desta tabela podemos concluir que a média de venda a

ser utilizada neste trabalho é de dois mil (2000) pacotes mês.

4.2 IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Apresenta-se na sequência a composição dos custos e despesas variáveis e demais gastos existentes na empresa pesquisada.

Nesta seção serão apresentados todos os custos e despesas variáveis, assim como, o cálculo do custo de matéria prima e embalagem para a produção de pães sírios, o consumo de energia, entre outras despesas.

Para efetuar o cálculo do custo de matéria prima e embalagem foi necessário fazer um levantamento de orçamentos e notas fiscais, e assim apurar os custos unitários. O Quadro 5 demonstra os resultados obtidos, o custo para a produção de uma receita de pães sírios, e ao final o custo mensal.

Tabela 3 – Custo da matéria prima

MP	KG	VALOR/KG	G	Valor Total da Massa		
Açúcar	5	R\$ 9,49	160	R\$ 0,30		
Farinha	1	R\$ 2,09	3000	R\$ 6,27		
Sal	1	R\$ 1,00	45	R\$ 0,05		
Fermento	0,5	R\$ 4,50	45	R\$ 0,41		
Óleo	0,826	R\$ 3,65	126,8	R\$ 0,56		
Antimofo	5	R\$ 162,07	3	R\$ 0,10		
Melhorador	0,5	R\$ 3,49	4	R\$ 0,03	MP CONSUMO mensal	CUSTO MP mensal
Valor massa	-	-	-	R\$ 0,59	2000 unidades	R\$ 1.186,02

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Tabela 4 – Custo da embalagem

Embalagem	KG	Valor	G	Valor Total		
Saquinho	1	R\$ 14,90	4	R\$ 0,06		
Feche	1	R\$ 22,00	0,69	R\$ 0,02		
UNIDADE						
Etiqueta	10.000	R\$ 467,00	1	R\$ 0,05	CONSUMO mensal	CUSTO mensal
Total	-	-	-	R\$ 0,12	2000 unidades	R\$ 243,06

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Levando em consideração as condições de fornecimento, como a produção média desta empresa, pode-se concluir que o custo variável médio é de

R\$1.429,09 ao mês, sendo a somatória entre os custos variáveis de MP e embalagem.

A empresa apresenta apenas a energia como um custo indireto variável. A energia elétrica corresponde ao gasto necessário para o funcionamento das máquinas e a área administrativa da empresa. O valor foi obtido através de coleta de dados em comprovantes e apresentado abaixo.

Tabela 5 – Custos indiretos variáveis

Custos Indiretos Variáveis	Valor Mensal
Energia	R\$ 375,00
Total	R\$ 375,00

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

As despesas variáveis são aquelas que variam de acordo com a quantidade produzida e vendida. Na organização estudada tem-se como despesas variáveis o lanche dos funcionários fornecido durante hora extra, combustível e manutenção do veículo, como demonstrado na tabela a seguir:

Tabela 6 – Despesas Variáveis

Despesas variáveis	Valor Mensal
Combustível	R\$ 296,00
Lanche	R\$ 30,00
Manutenção veicular	R\$ 178,95
Total	R\$ 504,95

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Os gastos fixos independem da quantidade produzida, ou seja, são gastos que não sofrem alterações de valor com o aumento ou diminuição de vendas. A organização estudada tem como gasto fixo depreciação de bens, salários, entre outros que serão apresentados nesta seção.

A depreciação de bens do ativo imobilizado corresponde à diminuição do valor deste, ocasionado pelo desgaste no uso, ação da natureza ou obsolescência natural. Para encontrar os gastos com depreciação foi realizado um levantamento dos bens que a empresa em estudo possui, e posteriormente uma classificação entre máquinas e equipamentos, móveis e utensílios, veículos e imóveis.

Vale ressaltar que o veículo utilizado na empresa, para compras e entregas, é da família e que o imóvel é próprio e utilizado apenas para as suas

atividades. Deste modo, apresenta-se na Tabela 7, o patrimônio da organização e seus valores:

Tabela 7 – Depreciação

Descrição	Valor total	Coefficiente Dep.
Móveis e utensílios		10%
Máquinas e equipamentos	R\$ 3.800,00	10%
Veículo	R\$ 7.000,00	20%
Imóvel	R\$ 70.000,00	4%
Total	R\$ 80.800,00	-

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Observa-se que a empresa possui R\$80.800,00 em imobilizado.

A taxa de depreciação foi baseada na Instrução Normativa IN SRF nº162, de 1998. Assim, constatou-se que as máquinas e equipamentos, móveis e utensílios tem vida útil de 10 anos (depreciação de 10% ao ano), veículos 5 anos (20% ao ano) e imóveis 25 anos (4% ao ano). Para calcular o valor da depreciação mensal utilizou-se a seguinte fórmula: Depreciação mensal é igual ao produto do valor do bem pelo coeficiente, dividindo-se por 12 (meses).

Desta forma o total com custos diretos fixos é de R\$3.119,00. Os custos diretos fixos apurados foram, o consumo de água e a depreciação dos equipamentos e do imóvel calculados na seção anterior.

Os custos de produção estão ligados ao processo produtivo podendo ser divididos em custos indiretos, matéria e mão de obra direta, ou seja, todos os itens que são obrigatórios no processo produtivo.

Para essa empresa o custo de produção é definido pelos custos com estoque inicial e final, matéria prima, mão de obra direta e custos indiretos de fabricação. Sendo que a empresa em questão não trabalha com estoques, uma vez que, seu produto possui prazo de validade reduzido, o que estabelece sua produção puxada.

Os resultados são apresentados na Tabela 8.

Tabela 8 – Cálculos dos valores de depreciação

Descrição	Valor total	Coefficiente	Valor dep. Mensal
Móveis e utensílios	-	10%	-
Máquinas e equipamentos	R\$ 3.800,00	10%	R\$ 31,67
Veículo	R\$ 7.000,00	20%	R\$ 116,67
Imóvel	R\$ 70.000,00	4%	R\$ 233,33
Total	R\$ 80.800,00	-	R\$ 381,67

Fonte: Elaboração própria.

Nota-se que o gasto mensal com depreciação corresponde a R\$ 381,67.

Os custos diretos fixos apurados foram, dois salários, que se referem ao pagamento da ajuda das filhas, classificados como mão de obra direta e o pró labore do proprietário que é responsável por gerir todas as áreas da empresa, desde a compra de matéria prima a entrega da mercadoria, do contato com fornecedores aos clientes.

Tabela 9 – Custos diretos fixos

Custos Diretos Fixos	Valor mensal
MOD	R\$ 2.119,00
Pró-labore	R\$ 1.000,00
Total	R\$ 3.119,00

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Tabela 10 – Custos indiretos fixos

Custos Indiretos Fixos	Valor mensal
Água	R\$ 95,00
Depreciação Equipamentos	R\$ 31,67
Depreciação imóvel	R\$ 233,33
Total	R\$ 360,00

Fonte: Elaboração própria.

Totalizando o valor de R\$360,00 ao mês.

O custo indireto de fabricação é composto pelos gastos com energia, água, depreciação de equipamentos e imóvel. Os demais elementos foram apresentados anteriormente.

Tabela 11 – Total do custo de produção

TOTAL DO CUSTO DE PRODUÇÃO	
Estoque Inicial	R\$ -
MP e Embalagem	R\$ 1.429,09
MOD	R\$ 3.119,00
CIF Total	R\$ 735,00
(-) Estoque Final	R\$ -
Custo da Produção	R\$5.283,09

Fonte: Elaboração própria.

Dessa forma o rateio da MOD e do CIF foi calculado com a produção estimada de 2000 unidades, obtendo resultado do custo unitário, como apresentado na tabela abaixo.

**Tabela 12 – Total do custo de produção
RATEIO DA MOD E DO CIF PELA PRODUÇÃO ESTIMADA**

Descrição	Valor Total	Unidades Produzidas	Custo Unitário
MOD	R\$3.119,00	2.000	R\$1,56
CIF Total	R\$735,00		R\$0,37

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

São demonstrados a seguir os valores gastos com a compra de caneta, lápis, borracha e tinta para carimbo, produtos de limpeza, gastos com telefone, depreciação do veículo e o valor recolhido na guia de arrecadação simplificada que se refere ao Regime Simples Nacional, são classificados como despesas fixas.

Totalizando o valor de R\$419,92 ao mês

Tabela 13 – Despesas fixas

Despesas Fixas	Valor Mensal
Materiais de escritório	R\$ 50,00
Produtos de limpeza e higiene	R\$ 150,00
Telefone	R\$ 50,00
Depreciação veículo	R\$ 116,67
Imposto	R\$ 53,23
Total	R\$ 419,90

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

O cálculo do preço de venda pelo custeio estruturado por todos os seus gastos, considera o custo da matéria prima, despesas variáveis, fixas e o lucro desejado. Pode-se averiguar que o custo com comissões não existe na empresa, porque o proprietário e suas filhas realizam as vendas e as entregas. Também

podemos perceber que os maiores gastos da empresa são com mão de obra, observando que nesta conta, consta o salário mensal fixo.

No caso do Lucro desejado, o empresário disse em entrevista que conta com 25% de lucro de suas vendas, assim consideramos a mesma porcentagem. Desta forma, o preço de venda apurado com base nos custos obtidos nas tabelas e análises anteriores são consolidados e apresentados na Tabela 14.

Tabela 14 – Preço de venda com base nos custos

Formação do Preço de Venda			
Elementos do Custo	R\$	%	Total
Matéria Prima	R\$0,59	-	R\$ 0,59
Material de embalagem	R\$0,12	-	R\$ 0,12
MOD	R\$1,56	-	R\$ 1,56
CIF	R\$0,37	-	R\$ 0,37
Despesas Fixas e Variáveis	R\$0,46	-	R\$ 0,46
Impostos	R\$0,03	-	R\$ 0,03
Comissões	R\$ -		R\$ -
Lucro estimado	R\$ -	25%	R\$ 1,04
	R\$3,13		R\$ 4,17
	<u>75%</u>	<u>25%</u>	<u>100%</u>

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

O coeficiente de markup encontrado pelo custeio é de 1,33 e foi utilizado para calcular o preço de venda do pão sírio.

$$PV = \text{Base em R\$} \times \text{Markup}$$

$$PV = \text{R\$ } 3,13 \times 1,33 = \mathbf{\text{R\$ } 4,17}$$

Assim, através da gestão e apuração da estrutura de custos, fica estabelecido que o preço de venda (PV) é de R\$ 4,17 para o pacote de pão sírio.

Cálculo do coeficiente de *markup*:

$$\text{Markup} = \frac{100}{100 - (\text{Gastos Variáveis\%} + \text{Gastos Fixos\%} + \text{Lucro Pretendido\%})}$$

$$\text{Markup} = \frac{100}{100 - (25\%)} = \mathbf{1,33}$$

No entanto, para análise comparativa do PV apurado e do praticado, resgata-se os dados da Tabela 2 na qual pode observar os diferentes preços de venda (PV) praticados para cada grupo de clientes, todavia, apura-se que preços para os grupos de maior volume de vendas: Cliente A (1400 unidades – PV R\$ 3.90) e D (550 unidades – PV R\$ 3.70) estão abaixo do preço apurado com a implantação da estrutura de custo R\$ 4,17.

Fato que demonstra que o empresário pode estar auferindo um lucro menor do que ele disse em entrevista que está trabalhando com 25% de lucro.

Para análise desta observação, foi realizada a aplicação e a simulação do preço de venda praticado na estrutura de custos para apuração do lucro efetivo que o empresário auferi com cada grupo de clientes, conforme pode ser observado na Tabela 15.

Tabela 15 – Lucro real

Tipo de Clientes	Preço de Venda praticado	Quantidade vendida	Lucro
Cliente A	R\$ 3,90	1400	20%
Cliente B	R\$ 4.00	40	22%
Cliente C	R\$ 4.50	10	30%
Cliente D	R\$ 3.70	550	15%
Média Ponderada	R\$ 3,81	2000	18%

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Após esta constatação foi realizado o comparativo em Reais do lucro real e o estimado do total de vendas, de acordo com cada tipo de cliente, conforme demonstra na Tabela 16.

Tabela 16 – Comparativo entre lucro real e estimado

Tipo de Clientes	Lucro real praticado (R\$)	Lucro estimado com 25%	Diferença
Cliente A	R\$ 1.092,00	R\$ 1.459,50	R\$ 367,50
Cliente B	R\$ 35,20	R\$ 41,70	R\$ 6,50
Cliente C	R\$ 13,50	R\$ 10,42	R\$ 3,08
Cliente D	R\$ 305,25	R\$ 573,37	R\$ 268,12
Total	R\$ 1.445,95	R\$2.084,99	R\$639,04

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Observa-se que nas tabelas anteriores o preço total estimado é maior do que o lucro real praticado. Esta diferença em reais de R\$ 639.04 representa quase 9% no valor considerado de recebimentos R\$ 7.233,00 informado pelo empresário.

Portanto, podemos concluir que o proprietário não está efetuando a uma efetiva gestão e análise de custos para precificação e, por isso não sabe o quanto realmente está lucrando. Como foi visto ele indicou que ganhava 25% de lucro e ficou constatado um retorno efetivo médio de 18%, conforme apurado pela proposta da estrutura de custo apresentada neste estudo de caso.

5. Conclusão

Através da pesquisa de campo foi constatado que a empresa pesquisada não constitui sua estrutura efetiva de custos para a formação do preço de venda, fato que, conseqüentemente, não proporciona a possibilidade de elaborar seu próprio preço de venda. Sendo confirmado pelo empresário entrevistado a aplicação dos preços dos concorrentes como base para formação de seu próprio preço de venda.

Entende-se que, o estudo de caso apresentado contribuiu com o alcance do objetivo proposto: de verificar como a gestão de custos pode inserir melhorias no processo produtivo e administrativo em uma empresa de panificação, visando eliminar falhas comuns no rateio de custos e na formação do preço de venda.

Visto que, a proposta da elaboração e aplicação do método de precificação através da estrutura de custos na microempresa produtora de pão sírio, como produto principal, proporcionou um estudo comparativo entre a precificação com base na concorrência e com base na estrutura de custos.

Durante a pesquisa realizada foi detectado que a empresa em questão não possuía base sólida e efetiva para a formação de preço de venda devido à falta de informação sobre seus custos variáveis, fixos e despesas, e pela falta de conhecimento dos métodos de custeio existentes.

Para alcance do objetivo deste trabalho, foi apresentado o principal produto comercializado e identificado os gastos fixos e variáveis da empresa em estudo. Sendo que, os gastos variáveis se referem ao custo da matéria prima, material de embalagem, energia, combustível, lanche de hora extra e manutenção de veículo. Já o gasto fixo é composto pela depreciação, salário, pró-labore, água, imposto recolhido pelo regime tributário, entre outros. Para formar o preço de venda foram utilizadas tais variáveis identificadas, aplicando uma margem de lucro de vinte

e cinco por cento (25%) por meio da estrutura de gastos.

Pode-se considerar a gestão de custo um dos principais fatores para assegurar a sobrevivência das empresas. A elaboração e análise da estrutura de custo adequada e efetiva amplia as possibilidades de continuidade das empresas no mercado, ainda que, o preço de venda deve ser atrativo ao cliente, competitivo no mercado, mas, principalmente, cobrir os gastos da organização gerando lucro para sua continuidade no mercado.

Perante os resultados, pode-se concluir que o preço praticado inicialmente pela empresa, pelo método de imitação, não atende a expectativa e planejamento do empresário, como visto na empresa pesquisada, uma vez que, os clientes de A e D, como referido na Tabela 2, não atingem o lucro estimado pelo proprietário de 25%.

Desta forma, pode-se afirmar que o método de imitação utilizado pela empresa não permite uma visão clara e objetiva da organização, ou seja, o proprietário não pratica uma gestão de custos eficaz e por isso não sabe o quanto sua empresa está lucrando, o quanto poderia expandir sua produção e vendas, como reduzir o impacto dos gastos fixos, onde economizar, ou onde investir.

Pode-se concluir que a gestão de custo conforme proposta neste trabalho pode contribuir imensamente com respostas a estas perguntas, e permitindo que o proprietário compreenda melhor o seu negócio, possibilitando a inserção de melhorias no processo produtivo, pois incita a necessidade de rever os recursos aplicados como materiais, estruturais e tempo de produção para redução dos gastos fixos ou aumento de produção e ainda, inserir novas estratégias de vendas no processo administrativo para ampliar seu leque de clientes e absorver um volume maior da produção, caracterizando a percepção do aumento das vendas como uma solução para melhor aproveitamento dos gastos fixos e consequentemente se beneficiar com o aumento de lucratividade e de possibilidades de crescimento e maior participação no mercado, reafirmando a relevância da gestão de custos no ambiente empresarial.

Entende-se que, ainda há muitos outros enfoques a serem estudados e discutidos em torno da gestão de custo e precificação no ambiente empresarial. Mas espera-se que o presente trabalho possa se tornar uma contribuição ao se unir aos

estudos e propostas de gestão de processos produtivos e administrativos da área da Engenharia de Produção e despertar o interesse dos empresários de pequenas e microempresas do valor da articulação dos conhecimentos científicos e a prática empresarial para o desenvolvimento de todos.

Referências

ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. **Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura**. Contexto, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.

ABIP, Associação Brasileira da Indústria de Panificação. **ABIP**. Disponível em: <<https://www.abip.org.br/site/visao-do-setor-de-panificacao-e-confeitaria-para-o-futuro/>> Acesso em: 14 de junho, 2020.

BRUNI, Adriano Leal. **A administração de custos, preços e lucros: com aplicações na HP 12C e Excel**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços** :com aplicações na calculadora HP 12C e excel. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CAROTA, José Carlos. **Manual de Direito Tributário e Financeiro Aplicado – 3ª Edição** - Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2020.

DANTAS, Inácio. **Depreciação, amortização, e exaustão do ativo imobilizado/intangível: contabilidade societária & fiscal** / Inácio Dantas. – Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2016.

FERRARI, Ed Luiz. **Contabilidade de custos** / – Niterói, RJ: Impetus, 2015

GRUPO ESTUDIO. **Blog**. Disponível em: <<https://blog.grupostudio.com.br/studio-fiscal/quais-sao-os-principais-impuestos-para-pme-e-como-funcionam/>> Acesso em: 17 de Junho, 2020> Acesso em: 22 de junho, 2020.

HACK, Érico. **Noções preliminares de direito administrativo e direito tributário** [livro eletrônico]. 2. ed. rev., atual. e ampl. Curitiba: InterSaberes, 2017.

MACHADO, A.K.R. PAPARAZZO, L G. **INESUL**. Disponível em: <https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol_29_1396385728.pdf > Acesso

MANDU, Contabilidade. **Mandu (site)** Disponível em:

<<http://www.manducontabilidade.com.br/boletim/qual-a-diferenca-entre-mei-me-pme-e-epp-700>> Acesso em: 17 de Junho, 2020>. Acesso em: 22 de junho, 2020

MARCONI, Marina de Andrade LAKATOS, Eva Maria.
Fundamentos de Metodologia Científica. 5ª ed. São Paulo: Atlas
2003.

MARTINS, Eliseu **Contabilidade de custos** / – 11 ed. – [2. Reimpr.]. – São Paulo : Atlas, 2019.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

OLIVEIRA, Luís Martins. **Contabilidade de custos para não contadores** / – 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2005

SANTOS, Joel José dos. **Formação de preços e do lucro**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SEBRAE. **MEI – Finanças**.<<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/faq/quais-impostos-devem-ser-pagos-pelo-mei-quais-sao-os-valores-e-os-vencimentos,dd2fd7d718a04510VgnVCM1000004c00210aRCRD>> Acesso em: 05 de agosto, 2020.

_____. **MEI - Leis** Disponível em:
<<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/faq/que-impostos-o-microempreendedor-individual-paga,8c7ed15a9567d410VgnVCM1000003b74010aRCRD>> Acesso em: 05 de agosto, 2020.

SHINGAKI, Mário. **Gestão de impostos** [livro eletrônico]: para pessoas físicas e jurídicas. São Paulo: Saint Paul Editora, 2017.

SLACK, NIGEL (*et al*). **Administração da Produção**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2015.