

Área Temática: Pequenas e Médias Empresas

**CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS NA CENTRAL DE ABASTECIMENTO DO
ESTADO DE SANTA CATARINA: A PERCEPÇÃO DOS GESTORES E O CUSTEIO
POR ABSORÇÃO**

**COST OF PRODUCTS SOLD IN CENTRAL DE ABASTECIMENTO DO ESTADO DE
SANTA CATARINA: PERCEPTIONS OF MANAGERS AND ABSORPTION COSTING**

AUTORES

JULIA BESEN

Universidade Federal de Santa Catarina
juliabesen@hotmail.com

ALTAIR BORGERT

Universidade Federal de Santa Catarina
borgert@cse.ufsc.br

FERNANDO RICHARTZ

Universidade Federal de Santa Catarina
nandorichartz@hotmail.com

Resumo

O objetivo deste estudo é efetuar um comparativo entre a percepção dos gestores sobre o custo dos produtos vendidos e os valores encontrados por meio do custeio por absorção, numa empresa revendedora de frutas, verduras e legumes na Central de Abastecimento do Estado de Santa Catarina. Metodologicamente, esta pesquisa se classifica como descritiva com abordagem tanto qualitativa como quantitativa e desenvolvida por meio de uma pesquisa-ação. Para fins de comparação, aplica-se um questionário aos três gestores da empresa objeto de estudo, os quais elencaram as suas percepções sobre os custos dos produtos vendidos. Por outro lado, as informações necessárias para a aplicação do método de custeio por absorção foram coletadas nos meses de novembro e dezembro de 2010. Os resultados demonstram que a média da variação (valores encontrados pelo custeio por absorção confrontados com a percepção dos gestores) oscilou de 11,63% a 14,86%, com desvio padrão entre 13,54 e 18,67. Isto indica que os gestores apresentam divergência de opiniões ou conhecimentos a respeito da mesma empresa. Além disso, numa comparação das variações apresentadas em termos de perfil dos gestores, percebe-se que os mais experientes alcançaram resultados mais próximos do custeio por absorção.

Palavras-chave: Percepção dos gestores; Custo dos produtos; Custeio por Absorção

Abstract

The objective of this study is to make a comparison between the perceptions of managers about the cost of products sold and the values found through of absorption costing, in a company dealer of fruits and vegetables in the Central de Abastecimento do Estado de Santa Catarina. Methodologically, this research is classified as descriptive approach with both qualitative and quantitative and developed through an action research. For comparison, apply a questionnaire to three managers of the company, which listed their perceptions of the costs of products sold. On the other hand, the information necessary for applying the absorption

costing method were collected in November and December 2010. The results show that the mean change (values found by absorption costing confronted with the perceptions of managers) ranged from 11,63% to 14,86% with a standard deviation of 13,54 and 18,67. This indicates the managers have divergent opinions or knowledge about the same company. In addition, a comparison of the variations presented in terms of profile managers, it is clear that the most experienced closer to the results achieved under absorption costing.

Keywords: Perceptions of managers; cost of products; Absorption Costing.

1. Introdução

O objeto de estudo deste trabalho é uma empresa revendedora de frutas, verduras e legumes situada na Central de Abastecimento do Estado de Santa Catarina - CEASA, em São José. Frequentam diariamente a Ceasa inúmeros produtores da região da grande Florianópolis e revendedores de todos os tipos de hortifrutigranjeiros e alimentos que buscam mercadorias de outros estados e países para abastecer as redes de supermercados, atacadistas e outras empresas. “Seu objetivo é funcionar como elo entre o produtor e o consumidor” (informação verbal)ⁱ.

A empresa em questão está envolvida num mercado onde os consumidores exigem o fornecimento de produtos variados, o que resulta em algo como um sistema de venda conjunta, ou seja, a falta de um determinado produto implica na não venda de outro produto. Este processo possui similaridades com a produção conjunta que ocorre nas indústrias, a qual ocorre quando a partir de uma mesma matéria-prima, surgem diversos produtos. No caso em estudo, da existência de diversos produtos é que resultam as vendas.

De acordo com Swaminathan e Nitsch (2007) nos últimos anos, a abertura dos mercados e a sofisticação crescente dos consumidores levaram a um aumento da variedade de produtos exigida pelos clientes na hora da compra, o que resulta no aumento do número de variáveis envolvidas na tomada de decisão. Desta maneira, na empresa citada e em praticamente todo mercado de hortifrutigranjeiros, a falta de uma mercadoria pode resultar na sobra de outras, pois, os clientes, geralmente são intermediadores e, portanto, necessitam de todas as variedades de produtos para atender a demanda de seus consumidores.

O setor agrícola envolve vários fatores peculiares, desde a sua produção até a sua comercialização, por isso, a formação do preço de venda envolve muito mais que o custo do produto. O pouco desenvolvimento no que diz respeito à agregação de valor aos produtos, obriga o produtor, constantemente, a se sujeitar às condições e preços formados por uma concorrência que, segundo Mesquita (2000), se assemelha ao modelo de concorrência perfeita, baseada no tipo de produtos (*commodities*) e na produção pulverizada, a ponto de não permitir que produtores, de forma isolada, consigam gerar um impacto na regulação da oferta.

No entanto, mesmo inserida em um mercado complexo a empresa estudada não possui nenhum tipo de controle sobre seus custos. Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007), possuem uma visão diferente da atual posição da empresa, pois defendem que as empresas devem manter um sistema de controle de custos integrado com a contabilidade geral, para conseguirem maior rapidez e agilidade no gerenciamento dos custos de produção.

Por se tratar de um mercado que envolve diversas variáveis, a empresa necessita de um sistema de controle de custos que leve em consideração todas as características e peculiaridades do seu mercado consumidor. Por isso, torna-se importante um método de custeio que ofereça condições para o auxílio na tomada de decisões. Além disto, por tratar-se de produtos perecíveis que variam de preço diariamente, as informações fornecidas pelo sistema de custeio devem ser atualizadas em prazos menores o que exige maior esforço por parte do envolvidos no processo.

Para Atkinson et al. (2000); Bornia (2002); Oliveira, Lustosa e Sales (2007); Beuren e Schlindwein (2008); Lopes e Rocchi (2009); Santos (2009), a apuração e o controle de custos se faz necessária em qualquer organização, independente do seu porte, e visam fornecer informações importantes que subsidiam as tomadas de decisões dos gestores das organizações.

Pelo que se pode perceber, através das informações disponíveis na literatura, as informações referentes ao custo dos produtos são realmente importantes para as organizações, sejam elas industriais, comerciais ou prestadoras de serviços. No entanto, conforme já

mencionado, na empresa em questão as decisões são tomadas sem qualquer suporte de informações padronizadas. Ou seja, todas as decisões são baseadas basicamente na percepção e experiência de mercado dos gestores.

Neste caso, por serem motivados apenas pela percepção nas tomadas de decisão, pode ocorrer de os gestores estarem se posicionando equivocadamente em suas decisões, principalmente nos aspectos que tangem o custo dos produtos vendidos. Por outro lado, mesmo sem nenhuma informação estruturada sobre os custos dos produtos, os gestores podem tomar decisões acertadas, afinal possuem anos de experiência neste ramo de negócio.

Desta maneira, diante dos fatos apresentados, define-se como problema central desta pesquisa descobrir se a percepção dos gestores em relação ao custo dos produtos comercializados está de acordo com os valores obtidos através da implementação de um modelo de custeio por absorção.

Com o problema apresentado, tem-se como objetivo geral do estudo efetuar um comparativo entre a percepção dos gestores sobre o custo dos produtos e os valores encontrados através da implementação de um modelo de custeio por absorção.

Assim, a realização deste trabalho possui duas fontes motivadoras: 1) pretende-se verificar se a percepção dos gestores da empresa sobre o custo dos seus produtos é condizente com a realidade apresentada pelo método de custeio desenvolvido na empresa, e dependendo dos resultados, conscientizar os gestores da importância do custo dos produtos; 2) servir de modelo para as demais empresas do mesmo setor de atuação e para futuras pesquisas relacionadas a esta temática.

2. A contabilidade de custos na empresas comerciais

A utilização de sistemas de custeio é considerada, por algumas empresas, essencial para que a organização suporte a concorrência do mercado no qual esta inserido. Para Beuren, Sousa e Raupp (2003) “em relação aos sistemas de custeio, observa-se a necessidade de sua utilização por qualquer tipo de empresa, seja ela comercial, industrial ou prestadora de serviço”. Ainda segundo os autores, a análise das informações de custos se torna relevante para o processo decisório, no momento da definição do preço de venda, na gestão dos custos e em decisões que têm como resultado o incentivo aos produtos mais rentáveis.

No caso das empresas inseridas num mercado de alta concorrência, Santos (2009 p. 11), afirma que

Para os mercados em que preponderam vários concorrentes vendendo o mesmo produto, a administração da empresa precisa municiar-se de informações e profissionais talentosos para definir e acompanhar políticas de preços, lucro marginal por produto (e seu peso no *mix*), análise das relações custo, volume e lucro, custo estrutural fixo, maximização de lucros com combinação de *mix*, apuração do custo das várias atividades do processo, formação do preço ideal de venda. Tudo isso dentro do contexto do planejamento das atividades empresariais, a fim de que as empresas, que têm significativo papel social na geração de empregos, sobrevivam e prosperem nos negócios.

Estes sistemas de custeio revelam aos gestores vários dados contábeis, que posteriormente são transformados em informações e utilizados nas tomadas de decisões. Segundo Santos (2009 p. 11), “a pequena, a média, e a grande empresa necessitam do controle e análise de custos. A análise foi colocada de propósito, pois não basta controle sem a respectiva análise, a fim de se concluir e avaliar o desempenho como subsídio para novas decisões”. Nessa perspectiva, os gestores que compreendem como os custos se comportam tem maiores chances de prever qual será a trajetória dos custos em diversas circunstâncias operacionais, podendo assim, esquematizar melhor suas atividades e em decorrência disso, gerar mais lucro. (MEDEIROS; COSTA; SILVA, 2005).

Segundo Atkinson et al. (2000, p. 125), “os cálculos de custo do produto influenciam a

maioria das decisões dos preços e mix dos produtos. Gerentes monitoram o custo dos processos operacionais para assegurar que eles sejam mantidos sob controle e que a empresa use os recursos eficientemente”. Para muitos autores conhecer os custos pode e deve ser utilizado como um medidor do desempenho econômico-financeiro que promove a tomada de decisão. (MAHER, 2001; LIMA; EGITO; SILVA, 2004).

Bornia (2002) corrobora com as afirmações dos autores mencionados anteriormente quando diz que os sistemas de custeio estão relacionados diretamente com os propósitos da contabilidade de custos, que são: a avaliação dos estoques, o auxílio ao controle e a tomada de decisões. Ainda segundo o autor, as empresas têm que se adaptar às inovações do mercado e, um sistema de custos eficaz deve acompanhar essa evolução, sob pena de se tornar inútil, ou, ainda, fornecer informações distorcidas sobre a realidade, que poderão levar os gestores a decisões incorretas.

3. Custeio por absorção

O método de custeio por absorção caracteriza-se por atribuir todos os custos de produção aos produtos. Utiliza-se de critérios de rateio para alocação dos custos indiretos aos diversos produtos da empresa, o que pode, em determinadas circunstâncias ocasionar falhas nas tomadas de decisões. Neste método de custeio, os custos diretos são alocados diretamente aos produtos sem a necessidade da utilização de rateios.

Segundo Martins (2009), o custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção, ou seja, todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos. Santos (2009) reforça que são alocados aos produtos tanto os custos diretos quanto os indiretos (rateio).

Com relação aos critérios de rateio, Padoveze (2010) afirma que para fazer o custeamento por absorção para mais de um produto, deve-se adotar critérios de absorção ou rateio dos custos indiretos para os produtos. Para Hansen e Mowen (2009), os custos indiretos não podem ser rastreados para os objetos de custo. Portanto, utiliza-se a alocação, que é baseada na conveniência ou então em uma possível ligação entre os custos indiretos e os objetos de custo.

O método de custeio por absorção pode ser estruturado de duas maneiras distintas: sem departamentalização e com departamentalização. Para o modelo sem departamentos, Martins (2006, p. 57) descreve as etapas de implementação: “1º) separação entre custos e despesas; 2º) apropriação dos custos diretos diretamente aos produtos; e 3º) rateio dos custos indiretos aos produtos”.

Já o método com departamentalização consiste primeiramente na alocação dos custos indiretos aos departamentos para posterior rateio dos departamentos aos produtos. Martins (2006, p. 65), diz que o “departamento é uma unidade mínima administrativa para a contabilidade de custos, representadas por pessoas e máquinas, em que se desenvolvem atividades homogêneas”. Para os custos diretos e para as despesas (diretamente no resultado do período) o tratamento é o mesmo para as duas formas de aplicação desse método.

Por utilizar critérios de rateio para a alocação dos custos indiretos, muitas críticas são feitas a respeito desse método de custeio. Referente à tomada de decisões, Santos (2009, p. 71) assegura que este sistema de custeio é falho em muitas circunstâncias, pois tem como característica os rateios dos chamados custos fixos, que, apesar de aparentemente lógicos, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas. Ainda em relação às críticas desse modelo, Ferreira (2007, p.160) diz que:

A grande falha do método de custeio por absorção é com relação aos custos indiretos fixos. Esses custos são alocados aos produtos por critério de rateio baseados em volume de consumo de matéria-prima ou mão-de-obra direta. Como esses critérios não expressam uma relação de proporcionalidade, ou relação de causa e efeito, que

expliquem o porquê da alocação daquela proporção de custos indiretos àqueles produtos, tem-se como resultado uma alocação arbitrária.

Se o método de custeio por absorção recebe tantas críticas, porque utilizá-lo? Horngren, Foster e Datar (2000, p. 331) apresentam quatro motivos para a alocação dos custos indiretos aos objetos de custeio (produtos e serviços): “a) fornecer informação para decisões econômicas; b) motivar administradores e empregados; c) justificar custos ou calcular reembolsos; e, d) mensurar o lucro e os ativos para os relatórios destinados ao público externo”. Para Beuren e Schlindwein (2008) a alocação dos custos indiretos e diretos não precisa satisfazer simultaneamente todos os quatro objetivos apresentados pelos autores, tendo em vista que as organizações possuem objetivos distintos.

4. Metodologia

Em relação aos objetivos, esta pesquisa é classificada como descritiva, pois têm como objetivo primordial a descrição das características encontradas na empresa estudada bem como estabelecer relações entre as variáveis envolvidas. Com isso, este estudo permitirá ao investigador conhecer melhor a realidade da empresa e questão. (TRIVIÑOS, 1990; RICHARDSON, 1999; GIL, 2007).

Quanto à abordagem do problema, o estudo se classifica em quantitativo e qualitativo. Quantitativo por ter a intenção de garantir a precisão dos resultados, evitar erros de análise e interpretação, possibilitando, conseqüentemente, uma margem de segurança quanto as inferências. No entanto, para se proceder as análises esperadas, a abordagem quantitativa, de forma isolada, não se apresenta como a forma mais adequada. Desta forma, complementam-se as análises com informações qualitativas, isto porque, estas informações, quando transformadas em quantitativas para garantir a exatidão dos resultados, não perdem seu caráter original. (RICHARDSON, 1999).

O procedimento técnico utilizado é a pesquisa ação através de verificação *in loco*, no qual o pesquisador vai até o campo de pesquisa e, com base entrevistas, questionários e observações, coleta os dados para a realização da pesquisa. Souza, Fialho e Otani (2007, p.42), dizem que a “pesquisa-ação é todo tipo de pesquisa que envolve a participação efetiva do pesquisador e a ação por parte das pessoas ou grupos envolvidos no problema objeto de estudo. Muito utilizada para aperfeiçoar programas, para a melhoria da eficácia organizacional e eficácia de processos”.

Nos aspectos que tangem o método utilizado, escolheu-se o método de custeio por absorção para a estruturação do modelo por se tratar de uma empresa de médio porte, cujos processos são menos complexos que em grandes empresas, e ainda, pelo fato dos critérios de rateio serem identificáveis com maior facilidade. Isto ocorre devido a características homogêneas entre a maioria dos produtos, ou seja, o processo de venda, transporte e armazenamento não difere significativamente de uma mercadoria para outra.

Uma constatação a ser feita a respeito do método escolhido para a elaboração deste trabalho é em relação ao setor ao qual ele está sendo aplicado. Em empresas industriais entram nos cálculos apenas os custos, enquanto as despesas vão diretamente para o resultado. No entanto, trabalha-se com uma empresa comercial, portanto, optou-se por distribuir aos produtos além dos custos, também as despesas. Isto porque, para os gestores de empresas deste segmento, o que realmente interessa saber é qual o montante gasto no processo de compra e venda de produtos.

Em relação à operacionalização da pesquisa, ela está dividida em três momentos distintos. O primeiro diz respeito ao levantamento dos dados e informações sobre os custos da empresa ADRI Frutas e Verduras em São José, no período de novembro a dezembro de 2010. Com estas informações estrutura-se o método de custeio para a empresa em questão. Os dados serão coletados através de entrevistas com os proprietários da empresa e também pela

observação participante.

Na segunda etapa tem-se a coleta das informações referentes à percepção dos gestores em relação ao custo dos produtos comercializados pela empresa. Para descobrir as informações referentes a esta percepção, aplica-se um questionário semi-estruturado que, depois de preenchido, fornece a posição dos gestores sobre o custo de cada um dos produtos comercializados pela empresa.

O questionário semi-estruturado foi aplicado aos três gestores que a empresa possui. O gestor 1 tem 48 anos de idade. O gestor 2 também tem 48 anos de idade e o gestor 3 tem 20 anos. Ambos os gestores possuem ensino médio completo. Cabe ressaltar, que nenhum dos três tem noções sobre nenhum sistema de custeio, e mesmo assim, são os responsáveis pelas principais decisões da empresa.

Por último, tem-se a confrontação das informações apresentadas pelo método de custeio por absorção com as informações obtidas através da aplicação de um questionário aos gestores da empresa. Após este confronto se torna possível efetuar conclusões a respeito de como os gestores procedem em suas decisões.

Esta pesquisa, como nas demais pesquisas científicas, apresenta algumas limitações. A primeira e talvez a mais influente refere-se ao método de custeio utilizado. A utilização de diferentes métodos de custeio dentro do mesmo processo de produção pode revelar resultados diversos, principalmente quando se trata das formas de alocação de custos, o que não significa, necessariamente, que algum dos métodos utilizados esteja errado ou correto em relação a outro. Assim, os resultados obtidos com este estudo dizem respeito apenas ao custeio por absorção. O último fator limitante a ser considerado é a interferência do pesquisador. Em diversos momentos da pesquisa a opinião pessoal e os critérios utilizados pelo pesquisador intervêm na decisão de questões subjetivas da pesquisa.

5. Apresentação e análise dos dados

Na análise dos resultados, primeiramente se faz uma breve apresentação da empresa estudada, apontando-se as principais características e também as peculiaridades do mercado no qual está inserida. Na sequência, estrutura-se o modelo de custeio por absorção para a empresa objeto de estudo, para, posteriormente poder-se confrontar estas informações com as obtidas através da aplicação do questionário aos gestores da empresa.

5.1 Apresentação da empresa

A empresa ADRI Frutas e Verduras, conta hoje com 20 funcionários e um volume de vendas de 1.500 caixas de mercadorias por dia. Com sede na CEASA, em São José, é responsável pelo abastecimento de mercados da região da grande Florianópolis, além de abastecer estabelecimentos comerciais em outros CEASAs e feiras livres espalhadas pelo estado.

Devido à qualidade e mix de produtos oferecidos a seus clientes, a empresa que atua neste ramo de mercado desde o ano 2.000 vem expandindo suas atividades. Inicialmente contava com 6 funcionários e vendia apenas os produtos produzidos na localidade de Antônio Carlos. Hoje, negocia a compra de maiores quantidades de frutas e verduras, além de negociar com outros estados do Brasil, principalmente na região da grande São Paulo e Espírito Santo. O transporte da produção adquirida pela empresa é feito através de fretes, cujos responsáveis pelo transporte entregam as mercadorias na sede da empresa.

A CEASA disponibiliza um espaço de aproximadamente 10 hectares para o encontro de todos os compradores e vendedores. Neste espaço são realizados os processos de compra e venda, os quais iniciam ainda de madrugada e postergam-se até o meio dia. A empresa ADRI Frutas e Verduras possui um espaço fixo na CEASA, chamado de Box, a qual paga uma taxa de utilização denominada de condomínio.

A entrega das mercadorias para os clientes é feita pelos funcionários da empresa que utilizam da sua força para locomover os veículos (chamados por eles de “carrinhos”) que são utilizados para o transporte. As mercadorias são entregues nos veículos das empresas compradoras que possuem a responsabilidade de efetivar o transporte dos produtos até as lojas.

Com relação aos produtos comercializados pela ADRI Frutas e Verduras, a empresa classifica-os de forma a diferenciar os tamanhos e regiões produtoras dos mesmos. As classificações dos produtos são divididas em: AAA para produtos de tamanho médio, AA para produtos denominados de grados, e A para os produtos que são do tipo miúdo. Existem ainda, classificações quanto ao tipo de embalagem, se é madeira, papelão, plástica e quanto à região de origem da mercadoria. Essa distinção entre os produtos é consequência da diferença de preços obtida tanto pela diferença entre tamanhos de produtos quanto pela região produzida, pois estes podem trazer mais custos para serem alocados no processo, ou ainda apresentarem qualidade diferenciada.

5.2 Estruturação do método de custeio por absorção

Na estruturação do método de custeio por absorção o primeiro passo é separar os custos diretos dos indiretos. Isto porque, os custos indiretos precisam ser alocados aos produtos com o auxílio de critérios de rateio, diferentemente dos custos diretos que são distribuídos diretamente aos produtos.

➤ Custos Diretos de Fabricação

- **Mercadorias:** A empresa gastou, entre os meses de novembro e dezembro de 2010, R\$ 659.346,75 com compras de mercadorias. Por meio de um levantamento de preços efetuado junto aos fornecedores, os valores são distribuídos diretamente para cada mercadoria.
- **Etiqueta:** Cada caixa de mercadoria recebe uma etiqueta de identificação com os dados do produtor. Esta etiqueta representa um custo de R\$ 0,06 por unidade para a empresa.
- **Papel:** As caixas de mercadoria são envolvidas por um papel que protege o produto dos efeitos climáticos (vento, poeira) e dos danos causados pelo manuseio e transporte dos produtos (processo de compra e entrega do produto ao cliente). Este papel custa em média R\$ 0,10 por caixa.

➤ Custos Indiretos de Fabricação

- **Mão-de-obra:** O custo com a prestação de serviços dos 20 funcionários da empresa totalizou R\$ 63.902,75. Este valor referente aos dois meses de serviço mais as 2/12 de provisões para férias e décimo terceiro salário.
- **Depreciação:** A empresa possui um caminhão ano 2011, modelo Mercedes-Benz Atego 2428, avaliado em R\$ 173.360 e um veículo Volkswagen, modelo Kombi, ano 2009, avaliado em R\$ 31.988. O caminhão é utilizado para transportes de cargas na região da grande Florianópolis e a Kombi utilizada para transporte de funcionários para a empresa. Para o cálculo da depreciação, para fins gerenciais, se utilizou os valores apresentados pela Tabela FIPE (Fevereiro de 2011). Com isso verificou-se que o montante com depreciação em novembro e dezembro de 2010 foi de R\$ 4.199,00 para o caminhão e R\$ 457,00 para a Kombi.
- **Encargos Sociais e Contabilidade:** Nesta conta estão inclusos os valores com encargos sociais (INSS e FGTS) e os serviços prestados pela contabilidade. O valor total dos custos, durante os dois meses estudados, apresentou um total de R\$ 36.554,08.
- **Condomínio:** Refere-se ao valor total cobrado pela CEASA devido à utilização da água, luz, cobrança do aluguel do ponto, taxa de IPTU e taxa de limpeza. Esta conta totalizou R\$

2.496, 35 durante os meses de novembro e dezembro de 2010.

- **Caixas:** Cada produto é comercializado dentro de caixas, incluídas no preço final da mercadoria. Estas caixas não são descartáveis, ou seja, o cliente deve devolvê-la após o seu uso. No entanto, sabe-se, que muitos não a devolvem e que também algumas acabam sendo danificadas no transporte. Neste caso, os gestores da empresa, pela sua experiência no ramo em que atuam, têm uma estimativa de que cada caixa retorna ao estabelecimento em média 4 vezes antes de ter sua vida útil encerrada para o estabelecimento em questão. Nos meses estudados, houve um gasto de R\$ 50.524,14 com essas embalagens.
- **Despesas Bancárias:** As taxas de manutenção da conta, além da cobrança feita pela utilização de boletos e transferências bancárias totalizam o valor de R\$ 206,21 durante os dois meses estudados.
- **Seguro:** Os dois veículos utilizados pela empresa para transporte das mercadorias e transporte de funcionários são segurados por uma empresa terceirizada. Durante os dois meses estudados o seguro totalizou um montante de R\$ 2.417,00.
- **Material de Consumo:** Estão englobados neste valor o material de escritório, telefone e internet que totalizaram R\$ 3.259,34 em novembro e dezembro de 2010.
- **Despesas com Transporte de Cargas:** As viagens feitas pelo caminhão da empresa possuem custos com pedágios, alimentação do motorista e combustível, que somados apresentaram o valor de 14.282,40.
- **Despesas com Transporte de Funcionários:** O gasto relativo ao transporte dos funcionários nos meses de novembro e dezembro de 2010 foi de R\$ 1.120,00.
- **Frete:** As cargas oriundas de outros estados, normalmente, chegam à empresa por meio de fretes. Assim, o montante gasto com este item foi de R\$ 86.400,00.

De posse das informações referentes aos custos diretos e indiretos da empresa ADRI Frutas e Verduras, definiu-se na sequência os critérios de rateio utilizados para a alocação dos custos indiretos aos produtos. A Figura 1 apresenta tais informações:

Itens de custo	Valor em R\$	Crítérios de Rateio
Mão-de-obra	63.902,75	Quantidade
Depreciação caminhão	4.199,00	Proporção da Quantidade X Peso
Depreciação Kombi	457	Quantidade
Encargos Sociais e Contabilidade	36.554,08	Faturamento total por produto
Condomínio	2.496, 35	Quantidade
Caixas	50.524,14	Estimativa de retorno
Despesas Bancárias	206,21	Quantidade
Seguro veículos	2.417,00	Faturamento total por produto
Material de consumo	3.259,34	Número de vendas efetuadas
Despesa com transporte de cargas	14.282,40	Quantidade
Despesa com transporte de funcionários	1.120,00	Quantidade
Frete	86.400,00	Proporção da Quantidade X Peso

Figura 1: Identificação dos critérios de rateio

Fonte: Dados da pesquisa

Em relação aos critérios de rateio utilizados merecem destaque a estimativa de retorno e a proporção da quantidade X peso. O primeiro diz respeito ao número de vezes em que a caixa retorna ao estabelecimento para ser reutilizada. Este número gira em torno de quatro vezes o que causa um custo de R\$ 0,86 por unidade vendida. O segundo critério está relacionado com o transporte de mercadorias. Este critério visa minimizar os efeitos causados pela diferença de peso dos produtos. Por exemplo: uma caixa de berinjela pesa metade de uma caixa de cenoura, no entanto, um caminhão que transporta 500 caixas de cenoura não conseguirá transportar 1.000 caixas de berinjela, isto porque elas possuem o mesmo volume. Mas, o caminhão tem maior desgaste ao transportar produtos mais pesados. Assim, após

alguns testes, criou-se a seguinte fórmula: $\{(Quantidade\ total * 70\%) + (Peso\ total * 30\%)\}$.

Identificados os critérios de rateio para os custos indiretos, o próximo passo consiste na distribuição destes custos aos produtos. Por utilizar-se do método de custeio por absorção sem departamentalização, não se faz necessária a divisão da empresa em departamentos. Para a alocação aos produtos, juntou-se na mesma conta os itens de custo que possuem o mesmo critério de rateio. A Tabela 1 demonstra como ficou esta distribuição dos custos indiretos.

Tabela 1: Rateio dos custos indiretos aos produtos

Produto	Item de custo A	Item de custo B	Item de custo C	Item de custo D	Item de custo E	Total
Abobrinha italiana	24,50	23,46	15,48	1,00	11,94	76,38
Aipim	136,12	188,66	86,00	5,55	66,33	482,66
Batata doce AA	119,78	166,02	75,68	4,88	58,37	424,74
Batata doce AAA	8.501,29	11.782,70	5.371,13	346,50	4.142,95	30.144,57
Berinjela AA	47,64	35,40	30,10	1,94	23,22	138,30
Berinjela AAA	7.012,83	5.210,57	4.430,72	285,83	3.417,57	20.357,53
Beterraba A	24,50	33,96	15,48	1,00	11,94	86,88
Beterraba AA	78,95	109,42	49,88	3,22	38,47	279,94
Beterraba AAA	6.145,08	8.517,01	3.882,47	250,46	2.994,69	21.789,71
Cenoura A	1.113,45	1.304,59	703,48	45,38	542,62	3.709,52
Cenoura AA madeira	4.397,99	6.095,57	2.778,66	179,25	2.143,28	15.594,76
Cenoura AA papelão	3.706,51	3.707,25	2.341,78	151,07	1.806,30	11.712,91
Cenoura AAA papelão	532,22	532,33	336,26	21,69	259,37	1.681,88
Cenoura AAA plástica	14.095,77	16.515,47	8.905,73	574,52	6.869,31	46.960,79
Cenoura AAA região	3.471,03	4.810,81	2.193,00	141,47	1.691,54	12.307,84
Chuchu	5.681,59	7.874,63	3.589,64	231,57	2.768,82	20.146,25
Gengibre	262,71	195,19	165,98	10,71	128,03	762,62
Pepino AA	49,00	67,92	30,96	2,00	23,88	173,76
Pepino AAA	3.174,97	4.400,47	2.005,95	129,41	1.547,26	11.258,06
Pepino japonês AAA	2.067,64	2.422,58	1.306,34	84,27	1.007,63	6.888,46
Pimentão amarelo A	152,45	113,27	96,32	6,21	74,30	442,55
Pimentão amarelo AAA	515,89	383,31	325,94	21,03	251,41	1.497,57
Pimentão misto	2,72	2,02	1,72	0,11	1,33	7,90
Pimentão verde AAA	6.476,53	4.812,09	4.091,88	263,97	3.156,21	18.800,68
Pimentão vermelho A	287,21	213,40	181,46	11,71	139,97	833,74
Pimentão vermelho AAA	735,04	546,14	464,40	29,96	358,21	2.133,75
Quiabo	27,22	15,56	17,20	1,11	13,27	74,36
Rabanete	14,97	20,75	9,46	0,61	7,30	53,09
Tomate baby 215g	449,19	49,07	283,80	18,31	218,91	1.019,27
Tomate baby 315g	3.402,97	386,31	2.150,00	138,70	1.658,37	7.736,35
Tomate longa vida A	871,16	1.207,42	550,40	35,51	424,54	3.089,03
Tomate longa vida AAA	6.389,41	8.855,66	4.036,84	260,42	3.113,76	22.656,09
	79.968,36	90.599,00	50.524,14	3.259,34	38.971,08	263.321,92

Fonte: Dados da pesquisa

Legenda

A: Mão-de-obra, Depreciação da Kombi, Condomínio, Despesas bancárias, Despesa com transporte de cargas, Despesa com transporte de funcionários

B: Depreciação do caminhão, Frete

C: Caixas

D: Material de consumo

E: Seguros e Contabilidade

Conforme mencionado anteriormente, para o rateio dos custos indiretos foram agrupados os itens de custo que possuem o mesmo critério de alocação. Assim, como existem cinco critérios distintos, resultaram em cinco grupos de itens de custo. De acordo com os

critérios estabelecidos os produtos com maior peso, maior quantidade vendida e maior valor de mercado são os que recebem maior parcela dos custos indiretos.

Assim, dos R\$ 263.321,92 de custos indiretos apresentados pela ADRI Frutas e Verduras o produto que mais recebeu custos foi a cenoura AAA na caixa plástica com R\$ 46.960,79. Dos itens de custos apresentados pela empresa, os mais representativos são o grupo B e o grupo A. Estes grupos são influenciados principalmente pelo valor pago aos fretes e para mão-de-obra.

Depois de feitos os rateios dos custos indiretos aos produtos, apresentam-se na Tabela 2 as informações do custo total dos produtos, já inclusos os custos diretos. Os valores apontados nesta tabela são unitários, o que visa facilitar a comparação com a percepção dos gestores na próxima seção. Para se chegar ao custo unitário dividem-se os valores totais apresentados na tabela anterior pela quantidade comercializada nos meses estudados.

Tabela 2: Custo unitário total

Produtos	Quantidade Vendida	Custo Indireto Unitário	Preço de compra	Etiqueta e Papel	Custo Total Unitário
Abobrinha italiana	18	4,24	7,06	0,16	11,46
Aipim	100	4,83	14,00	0,16	18,99
Batata doce AA	88	4,83	7,00	0,16	11,99
Batata doce AAA	6.245	4,83	16,88	0,16	21,87
Berinjela AA	35	3,95	6,03	0,16	10,14
Berinjela AAA	5.152	3,95	5,70	0,16	9,81
Beterraba A	18	4,83	4,00	0,16	8,99
Beterraba AA	58	4,83	4,00	0,16	8,99
Beterraba AAA	4.514	4,83	7,24	0,16	12,23
Cenoura A	818	4,53	11,57	0,16	16,26
Cenoura AA madeira	3.231	4,83	7,25	0,16	12,24
Cenoura AA papelão	2.723	4,30	10,96	0,16	15,42
Cenoura AAA papelão	391	4,30	16,16	0,16	20,62
Cenoura AAA plástica	10.355	4,53	18,34	0,16	23,03
Cenoura AAA região	2.550	4,83	7,42	0,16	12,41
Chuchu	4.174	4,83	6,44	0,16	11,43
Gengibre	193	3,95	13,87	0,16	17,98
Pepino AA	36	4,83	5,50	0,16	10,49
Pepino AAA	2.332	4,83	9,24	0,16	14,23
Pepino japonês AAA	1.519	4,53	16,58	0,16	21,27
Pimentão amarelo A	112	3,95	10,65	0,16	14,76
Pimentão amarelo AAA	379	3,95	21,87	0,16	25,98
Pimentão misto x	02	3,95	15,00	0,16	19,11
Pimentão verde AAA	4.758	3,95	8,65	0,16	12,76
Pimentão vermelho A	211	3,95	9,17	0,16	13,28
Pimentão vermelho AAA	540	3,95	18,52	0,16	22,63
Quiabo	20	3,72	31,00	0,16	34,88
Rabanete	11	4,83	15,27	0,16	20,26
Tomate baby 215g	330	3,09	1,70	0,16	4,95
Tomate baby 315g	2.500	3,09	2,50	0,16	5,75
Tomate longa vida A	640	4,83	6,73	0,16	11,72
Tomate longa vida AAA	4.694	4,83	12,85	0,16	17,84

Fonte: Dados da pesquisa

Cabe ressaltar que neste estudo as quantidades compradas e vendidas são as mesmas, tendo em vista que a venda ocorre rapidamente, ou seja, as mercadorias são vendidas

praticamente no mesmo dia em que ingressam no estabelecimento. Esta velocidade nas negociações se deve ao fato de serem mercadorias perecíveis. Mesmo com esta característica, não ocorrem perdas significativas destas mercadorias.

Em relação ao custo unitário dos produtos, algumas observações podem ser feitas. O preço de compra que aparece na Tabela 2 diz respeito ao valor pago aos produtores das mercadorias que são comercializadas pela ADRI Frutas e Verduras. Os valores da etiqueta e do papel se mantêm constantes para todos os tipos de mercadorias em função de que cada um recebe uma etiqueta e a mesma quantidade de papel no processo de embalagem.

No que tange a composição final dos custos, salvo algumas exceções, a parcela mais representativa são de custos diretos. Desta forma, mesmo se for utilizado outro método (ABC, UEP, por exemplo), os valores não terão distorções tão significativas. Por isso, os produtos com maior custo unitário são aqueles que possuem maior preço de compra.

Tendo em vista que o preço de compra sofre variação direta da oferta e da demanda, ocorrem variações de preços constantemente. Portanto, os valores apresentados na Tabela 2 são a média aritmética ponderada dos meses de novembro e dezembro de 2010. Tal medida se fez necessária para o cálculo do custo unitário total, pois, na seção seguinte tais informações são comparadas com a percepção dos gestores em relação aos custos da ADRI Frutas e Verduras.

5.3 Custeio por absorção x percepção dos gestores

Cada vez mais, os autores da área gerencial mencionam a importância das informações de custos para as tomadas de decisão. O controle dos custos das empresas, mesmo recebendo tanto destaque por parte dos estudiosos, na prática não é seguido por todas as organizações empresariais. A empresa ADRI Frutas e Verduras, objeto deste estudo, é um exemplo da falta de controle de custos. A única informação de custos levada em consideração pelos gestores é o valor de compra dos produtos, ficando os custos indiretos excluídos das decisões. O motivo para a não utilização destas informações pode ser por desconhecimento ou até mesmo pelo fato de não acharem importante.

Mesmo sem possuir o devido controle de seus custos, os gestores das empresas tomam decisões importantes diariamente. Decisões sobre descontos, quantidades, preços, entre outras. No entanto, será que as melhores decisões estão sendo tomadas por estas empresas? Esta pergunta, pelo menos para a empresa ADRI Frutas e Verduras, busca-se responder com este trabalho.

A Tabela 3 apresenta o custo unitário encontrado com a aplicação do método de custeio por absorção e o custo estimado pelos três gestores que responderam ao questionário. Cabe ressaltar, que os gestores possuíam apenas a informação do preço de compra dos produtos, cabendo-lhes completá-la com os demais custos. Os gestores responderam os questionários separadamente sem que um soubesse da resposta do outro.

Tabela 3: Comparação do custo unitário com a percepção dos gestores

Produtos	Custeio por Absorção	Gestor 1		Gestor 2		Gestor 3	
		Custo Estimado	Variação %	Custo Estimado	Variação %	Custo Estimado	Variação %
Abobrinha italiana	11,46	11,06	3,52	10,06	12,24	11,06	3,52
Aipim	18,99	17	10,46	15	21	16	15,73
Batata doce AA	11,99	11	8,23	10	16,57	9	24,92
Batata doce AAA	21,87	19,88	9,09	20,88	4,51	17,88	18,23
Berinjela AA	10,14	8,03	20,82	8,03	20,82	7,03	30,68
Berinjela AAA	9,81	7,7	21,52	8,7	11,33	7,7	21,52
Beterraba A	8,99	6	33,23	7	22,11	6	33,23
Beterraba AA	8,99	7	22,11	7	22,11	6	33,23
Beterraba AAA	12,23	9,24	24,43	9,24	24,43	11,24	8,07
Cenoura A	16,26	15,57	4,27	15,57	4,27	13,57	16,57
Cenoura AA madeira	12,24	10,25	16,23	11,25	8,06	9,25	24,41
Cenoura AA papelão	15,42	13,96	9,48	13,96	9,48	12,96	15,96
Cenoura AAA papelão	20,62	18,16	11,94	21,16	2,61	18,16	11,94
Cenoura AAA plástica	23,03	22,34	3,02	23,34	1,32	21,34	7,36
Cenoura AAA região	12,41	8,42	32,13	9,42	24,07	8,42	32,13
Chuchu	11,43	10,44	8,63	12,44	8,87	15,44	35,12
Gengibre	17,98	17,87	0,62	16,87	6,18	15,87	11,74
Pepino AA	10,49	8,5	18,94	8,5	18,94	6,5	38,02
Pepino AAA	14,23	11,24	20,99	11,24	20,99	12,24	13,96
Pepino japonês AAA	21,27	20,58	3,27	20,58	3,27	18,58	12,67
Pimentão amarelo A	14,76	13,65	7,53	14,65	0,75	12,65	14,3
Pimentão amarelo AAA	25,98	25,87	0,43	25,87	0,43	26,87	3,42
Pimentão misto x	19,11	22	15,11	20	4,65	21	9,88
Pimentão verde AAA	12,76	11,65	8,71	11,65	8,71	12,65	0,87
Pimentão vermelho A	13,28	14,17	6,69	13,17	0,84	11,17	15,9
Pimentão vermelho AAA	22,63	21,52	4,91	22,52	0,49	22,52	0,49
Quiabo	34,88	33	5,38	33	5,38	32	8,25
Rabanete	20,26	18,27	9,81	17,27	14,74	18,27	9,81
Tomate baby 215g	4,95	2,7	45,44	2,2	55,54	1,9	61,61
Tomate baby 315g	5,75	3	47,87	2,9	49,61	2,7	53,08
Tomate longa vida A	11,72	10,73	8,42	10,73	8,42	12,73	8,65
Tomate longa vida AAA	17,84	16,85	5,53	18,85	5,68	18,85	5,68
Média			12,66		11,63		14,86
Desvio Padrão			13,54		14,34		18,67

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 3 apresenta o custo obtido com a estruturação do método de custeio por absorção, a opinião do custo dos produtos sob a ótica dos três gestores da empresa e ainda a variação em termos percentuais entre o valor apresentado pelo sistema e o valor sugerido pelos gestores. As variações em destaque são aquelas onde o gestor superestimou o custo dos produtos, e as variações sem destaque são os custos subestimados pelo gestor, sempre em relação aos valores apresentados pelo custeio por absorção.

Percebe-se, através da análise da Tabela 3, que as variações entre o custo das mercadorias e as estimativas dos gestores são bastante significativas, chegando em alguns casos a ultrapassar os 50%, o que é um número bem elevado. No entanto, em outras situações as variações ficaram abaixo de 5%, o que pode ser considerado um bom resultado, haja vista, até o momento, a ausência de um sistema de custos que apóie as decisões dos gestores.

Ao analisar a média da variação entre os valores do método de custeio por absorção e a percepção dos gestores, percebe-se que ela ficou entre 11,63% e 14,86%. Sendo o gestor 2 a melhor média e o gestor 3 a pior média. No entanto, para complementar as análises a respeito

da média, o desvio padrão fornece informações importantes para saber o quão afastado da média estão os valores da percepção dos gestores. Os valores do desvio padrão ficaram entre 13,54 e 18,67. Neste quesito, o gestor 1 obteve o menor desvio padrão e o gestor 3 o maior.

Efetuando um comparativo das respostas com o perfil dos gestores, percebe-se que neste ramo de negócio a experiência faz diferença. Pode-se afirmar isto, pois, os gestores um e dois que possuem 48 anos de idade tiveram melhores resultados do que o gestor 3 que tem apenas 20 anos de idade. Cabe lembrar, que todos possuem o mesmo grau de escolaridade.

Ao analisar a Tabela 3, talvez o que mais chame a atenção, é a variação de opiniões entre os gestores. Percebe-se que em alguns casos como a Batata doce AA variações de 8% a 24%. Desta forma, fica evidente, que se houver um conjunto de informações que auxiliem nas decisões estas diferenças de opiniões podem deixar de existir. Outra constatação importante a ser feita, é pelo fato de que na maioria das respostas, os gestores subestimaram o custo dos produtos que estão comercializando. Isto porque, segundo respostas obtidas com uma entrevista com os mesmos após a apresentação dos resultados, para eles os custos indiretos acabam sendo esquecidos.

No entanto, se for analisado apenas os produtos principais da empresa (os que mais contribuem em termos quantitativos e financeiros. Ex. Cenoura AAA plástica) as variações não foram tão significativas, ou seja, ficam abaixo da média apresentada anteriormente. Talvez, isto explique os dez anos de atuação da empresa no mercado e o constante crescimento. Mas, por outro lado, para os demais produtos, as variações são bastante altas (acima da média) o que comprova a opinião dos autores mencionados no início desta seção sobre a importância da contabilidade de custos para apoio gerencial às empresas.

6. Conclusões

O objetivo deste estudo é efetuar um comparativo entre a percepção dos gestores sobre o custo dos produtos vendidos e os valores encontrados através da implementação do método de custeio por absorção. A realização deste trabalho foi motivada pelo fato de as decisões tomadas pelos gestores da ADRI Frutas e Verduras não possuírem nenhum suporte de informações estruturadas sobre os custos da empresa. No entanto, conforme conceitos apresentados pela literatura, informações sobre os custos dos produtos são importantes para qualquer organização empresarial. Assim, com a realização deste estudo, se faz possível a verificação da importância (ou não) da contabilidade de custos para o apoio as tomadas de decisão. Cabe ressaltar, que os custos atribuídos aos produtos sofrem influência do método de custeio utilizado. Portanto, os resultados obtidos com esta pesquisa dizem respeito apenas ao custeio por absorção.

Para poder efetuar a comparação da percepção dos gestores com os valores encontrados com a aplicação do método de custeio, o trabalho foi dividido em três etapas. A primeira etapa consistiu em aplicar um questionário aos três gestores da empresa, os quais, responderam o quanto acham que custa cada um dos produtos comercializados pela empresa. Posteriormente, coletaram-se as informações de custos necessárias, referentes a novembro e dezembro de 2010, para a estruturação do método de custeio por absorção. Por fim, na terceira etapa ocorreu a confrontação dos valores encontrados, tanto pelo questionário quanto pela aplicação do modelo.

Cabe ressaltar, que todos os gastos da empresa, para fins desta pesquisa, são considerados como custos. Assim, os custos que foram divididos em diretos, compostos basicamente pelo preço de compra, etiqueta e papel, e indiretos representados basicamente pelo frete, mão de obra e encargos sociais e contabilidade. Tais custos foram rateados aos produtos com base em critérios de rateio que possuem uma relação próxima com o objeto a ser custeado.

Como resultado das análises, verifica-se que o erro médio da comparação entre os valores do método de custeio por absorção e a percepção dos gestores, ficou entre 11,63% e 14,86%. O gestor 2 obteve menor média de erro e o gestor 3 a pior média. No entanto, para complementar as análises a respeito da média, o desvio padrão fornece informações importantes para saber o quão afastado da média estão os valores da percepção dos gestores. Os valores do desvio padrão ficaram entre 13,54 e 18,67. Neste quesito, o gestor 1 obteve o menor desvio padrão e o gestor 3 o maior.

Outra constatação resultante das análises é a divergência de opiniões entre os gestores. Na maioria dos casos, estes se baseiam apenas no preço pago no produto na hora de sua aquisição, deixando de lado os outros custos envolvidos no processo da chegada do produto ao cliente. Por isso, produtos como o tomate baby tiveram seus custos subestimados em 61,61% e a beterraba AAA teve um custo para empresa de R\$ 12,23 enquanto um de seus gestores respondeu ser de R\$ 9,23 seu custo total.

Em relação ao perfil dos gestores, ficou evidente na empresa estudada, que a experiência auxilia positivamente nas tomadas de decisão. Isto porque, os gestores com idade superior (48 anos) têm a percepção dos custos mais próxima dos encontrados pelo custeio por absorção. Já o gestor 3, com menos experiência, obteve resultados mais distantes (maior média de erro e maior desvio padrão). Cabe ressaltar que nenhum dos três gestores possui conhecimento algum sobre métodos de custeio como absorção e ABC, por exemplo, ou seja, não existia uma opinião pré-formada sobre os custos da empresa.

No entanto, pode-se afirmar que nos produtos principais da empresa a margem de erro ficou abaixo da média. Por outro lado, para os demais produtos, as variações ficaram acima da média. Isto comprova a opinião dos autores mencionados no início desta seção sobre a importância da contabilidade de custos para apoio gerencial às empresas, tendo em vista que, com o passar do tempo essa divergência de opiniões podem acarretar consequências irreversíveis a empresa. A venda freqüente de produtos com preços abaixo do seu custo podem ocasionar perdas ou minimizar o lucro da empresa e posteriormente conduzi-la a falência. Todos esses fatores demonstram a falta de controle dos gestores sobre os custos indiretos da empresa e a importância da implantação de um sistema de custeio, muito repercutida entre os autores da área.

Por fim, ficam algumas sugestões, uma para a empresa e outras para futuros trabalhos. Para a empresa, sugere-se que ela adote o modelo desenvolvido, mantendo-o sempre atualizado. Para futuros trabalhos, sugere-se que se efetue uma pesquisa que englobe todos os comerciantes da CEASA, pois assim, será possível confrontar e ampliar os resultados, verificando a necessidade ou não dos sistemas de custeio para demais as empresas deste setor. Outra opção de pesquisa futura seria utilizar outros métodos de custeio para efetuar este comparativo, tendo em vista que, dependendo do modelo utilizado os resultados podem sofrer variações.

Referências

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, Ilse Maria; SCHLINDWEIN, Nair Fernandes. Uso do Custeio por Absorção e do Sistema RKW para gerar informações gerenciais: um estudo de caso em hospital. In: **Abcustos**. Associação brasileira de custos. Vol. III nº 2 - mai/ago 2008.

BEUREN, Ilse Maria; SOUSA, Marco Aurélio Batista de; RAUPP, Fabiano Maury. Um estudo sobre a utilização de sistemas de custeio em empresas brasileiras. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS - CIC, Punta del Este, Uruguay, 2003. **Anais...** Disponível em: <<http://www.iepg.unifei.edu.br/edson/artigosconginter04.htm>>. Acesso em: 01 fev. 2011

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos:** aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.

FERREIRA, José Antonio Stark. **Contabilidade de Custos.** São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS – FIPE. **Preço médio de veículos.** Fevereiro de 2011. Disponível em:
<<http://www.fipe.org.br/web/index.asp?aspx=/web/indices/veiculos/introducao.aspx>>. Acesso em: 17 de Fevereiro de 2011.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos:** contabilidade e controle. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos.** 9. ed Rio de Janeiro: LTC, c1997.

IUDICIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações:** aplicável também as demais sociedades. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2007.

LIMA, Gerlando Augusto Sampaio Franco de; EGITO, Meline Oliveira Tabosa do; SILVA, José Dionísio Gomes da. Utilização de informações de custos no processo gerencial: Um estudo comparativo entre a Hotelaria do estado do rio grande do norte e a região nordeste, sob a ótica da gestão econômico-financeira. **Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. , p.106-116, 01 jun. 2004.

LOPES, João Alfredo Carvalho; ROCCHI, Carlos Antônio De. Custos remanentes e seu impacto do desempenho econômico -financeiro: caso Varig. **Revista de Informação Contábil**, Recife, p.1-15, 01 jan. 2009.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos:** criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

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

MEDEIROS, Otávio Ribeiro de; COSTA, Patrícia de Souza; SILVA, César Augusto Tibúrcio. Testes empíricos sobre o comportamento assimétricos dos custos nas empresas brasileiras. **Testes Empíricos sobre o Comportamento Assimétrico dos Custos nas Empresas Brasileiras**, São Paulo, n. , p.47-56, 15 mar. 2005.

MESQUITA, J. M. C.; et al. Mercado de café: variáveis que influenciam o preço pago ao produtor. **Ciência e agrotecnologia (Impresso)**. v.24, n.2, p.379-386, abr./jun 2000.

OLIVEIRA, Pedro Henrique Duarte; LUSTOSA, Paulo Roberto Barbosa; SALES, Isabel Cristina Henrique. Comportamento de custos como parâmetro de eficiência produtiva: uma análise empírica da companhia Vale do Rio Doce antes e após a privatização. **Universo Contábil**, Blumenau, n., p.54-70, 01 dez. 2007.

PADOVEZE, Clovis Luis. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. rev. ampl São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, Joel José dos. **Contabilidade e análise de custos: modelo contábil, métodos de depreciação, ABC: Custeio Baseado em Atividades, análise atualizada de encargos sociais sobre salários**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, Antonio Carlos de; FIALHO, Francisco Antonio Pereira; OTANI, Nilo. **Tcc: métodos e técnicas**. Florianópolis: Visual Books, 2007.

SWAMINATHAN, J.M.; NITSCH, T.R. Managing Product Variety in Automobile Assembly: The Importance of the Sequencing Point. **Interfaces**. Vol. 37, No. 4, p. 324–333, July/August 2007.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1990.

VANDERBECK, Edward J.; NAGY, Charles F. **Contabilidade de custos**. 11.ed São Paulo: Pioneira, 2001.

ⁱ Informação fornecida pelo Sr. Ari Martendal, presidente da Central de Abastecimento do Estado de Santa Catarina.