

A CONTABILIDADE DE CUSTOS E GERENCIAL NA TOMADA DE DECISÃO EM UMA INDÚSTRIA CERVEJARIA¹

Alan Debovi; Eduardo de Almeida; Eslin Ivan Simon; Lukasz Andrzej Kosvoski²
Citania Aparecida Pilatti Bortoluzzi; Cleusa Teresinha Anschau³

RESUMO

O objetivo do estudo foi demonstrar a contribuição da contabilidade gerencial e de custos na tomada de decisões em uma empresa do ramo de fabricação de cervejas e chopes. Com relação aos procedimentos metodológicos utilizados no estudo, o método científico foi o indutivo, o nível de pesquisa foi a exploratória, o delineamento foi o estudo de caso. O instrumento de coleta de dados foi a entrevista, realizada no mês de setembro de 2018, observação e documentos. A população do estudo foi representada pelas empresas do ramo industrial cervejeiro localizadas na região oeste de Santa Catarina e a amostra ficou a cargo da Cervejaria Lassberg Ltda, empresa observada em Itapiranga - SC. A análise e interpretação dos dados foi quantitativa. A visita realizada junto à empresa observada foi de fundamental importância para a coleta de dados e informações essenciais ao estudo, além de aprofundar o conhecimento acerca do segmento. Foram levantados os custos e despesas mensais provenientes da fabricação de 60 mil litros das cervejas Pilsen, Vienna e Weiss, mediante apresentação de balanço inicial, fichas técnicas de produção, demonstração de resultado do exercício, demonstração de fluxo de caixa, ponto de equilíbrio, demonstração do valor adicionado, balanço final e demonstração das mutações do patrimônio líquido, assim como os aspectos organizacionais da entidade. Concluiu-se, portanto, que um bom gerenciamento de custos pode fornecer à organização um maior controle de seus gastos e de onde pode investir, formação do preço de venda, eliminar desperdícios e identificar seus pontos fortes e fracos, além de suas oportunidades e ameaças, possuindo base sólida para a tomada de decisões.

Palavras-chave: Custos. Gestão. Indústria. Cervejaria.

1 INTRODUÇÃO

Em um cenário de recuperação econômica e retomada de investimentos, a competitividade e o empreendedorismo tendem a aumentar, portanto é necessário inovar e buscar destaque no mercado consumidor que se torna cada vez mais exigente. A presença dos métodos de controle de custos e a contabilidade com ênfase gerencial permitem uma visão estratégica diferente diante de todas as variáveis do segmento das micro cervejarias, que cada vez mais vem apresentando maior representatividade no mercado nacional de bebidas, atendendo um público que busca produtos diferenciados (SEBRAE, 2016).

¹ Atividade desenvolvida ao longo do semestre de 2018/2, no curso de Ciências Contábeis da UCEFF.

² Acadêmicos do curso de Ciências Contábeis da UCEFF. alan.debovi@gmail.com;

³ Docentes da UCEFF. E-mail: citania@uceff.edu.br; cleusaanschau@uceff.edu.br.

Considerando o processo industrial como um todo, os métodos de custeio apresentam-se como ferramentas fundamentais para a compreensão de todo o desenvolvimento de um produto. Através destes, a gestão identificará o que será necessário no processo produtivo, assim como os pontos que podem ser melhorados, reduzindo gastos e otimizando o tempo (CREPALDI *et al*, 2010). Dessa forma, é possível observar que a contabilidade de custos e gerencial andam juntas. Ambas fornecem suporte e informações adequadas para a tomada de decisão e auxiliam na identificação e resolução de possíveis falhas.

O objetivo principal deste artigo é demonstrar a contribuição da contabilidade gerencial e de custos na tomada de decisões em uma empresa do ramo de fabricação de cervejas e chopes. Para tanto, fez-se necessário atingir alguns objetivos específicos, tais como: identificar os principais agentes envolvidos na fabricação de cervejas, conhecer o processo de fabricação de cervejas, verificar se existem processos de inovação na fabricação de cervejas e identificar a relação da contabilidade gerencial e de custos com as indústrias cervejeiras.

Diante do exposto apresenta-se a questão problema do estudo: **Qual a contribuição da contabilidade gerencial e de custos na tomada de decisões em uma empresa do ramo de fabricação de cervejas e chopes?** Considera-se importante estudar esse tema para propor diretrizes para que as empresas utilizem o método de custeio adequado ao seu negócio, utilizando-o como forma de atender as demandas do sistema econômico, buscando melhorias contínuas de sua competitividade e de sustentabilidade no mercado atual.

O estudo justifica-se pela contribuição proporcionada às indústrias cervejeiras, oferecendo aos administradores uma base de informações focadas em realizar os objetivos empresariais, considerando a geração de empregos, melhora da economia, otimização dos custos, sustentabilidade, etc. Do ponto de vista teórico, a experiência captada com esse estudo fornece aos acadêmicos de Ciências Contábeis um desenvolvimento lógico e científico através dos métodos executados na então pesquisa.

Para se atingir o proposto, este artigo foi estruturado em 5 tópicos, incluindo esta introdução. O segundo tópico apresenta os principais conceitos através da fundamentação teórica. A metodologia é apresentada no tópico três, a análise e interpretação dos resultados no tópico quatro e as conclusões e considerações finais no tópico cinco.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Para atender o objetivo do estudo a revisão da literatura está estruturada em 3 tópicos. O primeiro apresenta as tomadas de decisões com base no sistema de gestão contábil e gerencial. No segundo tópico, conceitua e introduz as demonstrações contábeis. E por último dialoga a respeito da contabilidade de custos.

2.1 A TOMADA DE DECISÃO COM BASE NO SISTEMA DE GESTÃO CONTÁBIL/GERENCIAL

Através da evolução das organizações empresariais, proporcionou uma ampliação do leque de potenciais usuários da contabilidade, decorrente da necessidade dessas organizações em evidenciar suas realizações para a sociedade em geral, no qual acompanhou suas mudanças e novas informações como a de evidenciar o lucro na era antiga, e até a mensuração dos custos, despesas, impostos, salários, dentre outros do capitalismo moderno (CREPALDI, 2008).

Ainda para Crepaldi (2008), para atender essa necessidade de produzir informação a contabilidade das empresas tiveram que adaptar as suas informações para atender o governo, clientes, fornecedores, adaptar-se às novas operações e evidenciar seu valor ao mercado, ou seja, destinado aos seus usuários externos, o que é chamado contabilidade financeira.

A contabilidade financeira tomou o espaço principal nas organizações por muitos anos essencialmente ligada aos princípios da contabilidade geralmente aceitos, até iniciar a ser vista também como um instrumento de gestão, ligada a necessidade de informações para planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão (PADOVEZE, 2012).

E Iudícibus (2009, p. 21) define essa mudança como se:

A contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Ou seja, a contabilidade gerencial tem seu foco voltado aos usuários internos da informação e procura suprir os seus gestores com uma elenco maior de informações,

exclusivamente para a tomada de decisões, e esse profissional é que exerce a contabilidade gerencial é conhecido como *controller* (MARION, 2009).

Todavia Padoveze (2010), nos alerta que se temos a contabilidade, se temos a informação contábil, mas não a usamos no processo administrativo, no processo gerencial, então não existe gerenciamento contábil, não existe contabilidade gerencial.

O que acontece normalmente nas empresas de pequeno porte, onde são administradas pelos próprios sócios, que possuem a formação técnica ligada ao seu negócio, mas não possuem a formação administrativa de gestão, como administração, finanças, economia, marketing, etc. resultando em um alto número de falências, recuperações judiciais e encerramento das pequenas empresas nos seus primeiros anos de vida (CREPALDI, 2008).

Tomar decisão vai além de vetar ou aprovar algo, é necessário que o tomador de decisão tenha conhecimento suficiente de todos os processos que resultam o acontecimento em questão, é nesse ponto que entra a importância da contabilidade de teor gerencial, de coletar todos os dados econômicos, mensurá-los monetariamente, registrá-los e sumariza-los em forma de relatórios e comunicados para o gestor em tempo hábil (MARION, 2011).

Com o auxílio das novas tecnologias de sistemas da informação, ofereceu novas ferramentas para o controle gerencial de uma empresa, pois a tecnologia, as organizações e pessoas são três componentes que devem interagir para que o sistema atinja seu objetivo e forneça a informação correta no suporte e tomada de decisão, isso vai acontecer através de sua devida atualização com as informações de sua atividade operacional e que influenciem o rumo da empresa (GIL; BIANCOLINO, BORGES, 2010).

2.2 AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E SUA IMPORTÂNCIA PARA OS USUÁRIOS

As demonstrações contábeis são representações estruturadas da situação da empresa, ou seja, tem o objetivo de proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa, para que sejam úteis em tempo hábil para os seus usuários internos e externos, através da contabilidade gerencial e da contabilidade financeira (SANTOS, 2014).

Dessa forma, fazendo com que as demonstrações sejam um grande instrumento que auxiliam a administração a tomar decisões e apresentar resultados perante deveres e

responsabilidades na gestão dos recursos que lhe foram atribuídos, onde se expõem resumida e ordenadamente os dados obtidos (SANTOS, 2014).

Entre os relatórios contábeis, os mais importantes são as demonstrações financeiras conforme Brasil (2007), denominadas na Lei 11.638 – lei das sociedades por ações, que define como obrigatórias: Balanço Patrimonial - B.P., Demonstração de Resultado do Exercício – D.R.E, Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados – D.L.P.A, Demonstração do Fluxo de Caixa – D.F.C, Demonstração do Valor Adicionado – D.V.A e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido – D.M.P.L, sendo as duas últimas, obrigatórias quando se tratar sociedades anônimas⁴, onde a D.M.P.L deverá substituir a D.L.P.A nesses casos.

Para Lins e Filho (2010), o B.P é constituído por três partes, os ativos, passivos e patrimônio líquido. Onde os ativos dizem respeito a aplicação de recursos em bens e direitos de propriedade da empresa, mensurados monetariamente que representem benefícios presentes ou futuros para empresa. E na parte das origens dos recursos temos os passivos onde são obrigações presentes com terceiros que gerarão desembolso de recursos disponíveis no futuro e patrimônio líquido representa a participação dos sócios na empresa.

Marion (2012), complementa que com o advento da lei n 6404/76, e a lei n 11.638/07, uma nova estrutura para o balanço foi apresentada, introduzindo novos aspectos como a criação dos grupos dos intangíveis no ativo permanente, que foi dividido em investimentos, imobilizado, e o próprio intangível, etc. Além de substituições da reserva de reavaliação para os ajustes de avaliação patrimonial no patrimônio líquido, dentre outros inserindo as perspectivas contábeis ao mundo globalizado.

Depois do balanço patrimonial, a D.R.E é a mais importante das demonstrações contábeis, pois evidencia o desempenho da empresa, sendo lucro ou prejuízo no período a ser observado (LINS; FILHO, 2010). Na D.R.E. todas entidades devem apresentar todos itens de receita, custos e despesas de forma ordenada e todas as contas resultantes serão zeradas ao final de cada período e o resultado será repercutido no B.P. (SANTOS, 2014).

Marion (2012), entende a D.F.C como um dos principais relatórios contábeis para fins gerenciais, pois por ser de linguagem e conceitos mais simples, possui melhor comunicação com a maioria dos usuários. A demonstração evidencia as modificações ocorridas no saldo

⁴ Sociedades anônimas (S/A), também conhecidas como companhias de capital aberto, sujeitam-se as regras da lei das sociedades por ações (LSA), de nº 6.404 de 1976, é uma sociedade de capital, onde seus títulos de participação societária (ações), são livremente negociáveis na bolsa de valores (COELHO, 2011).

das disponibilidades⁵ da empresa em um determinado período através de fluxos de recebimento e pagamento, de forma direta a partir da movimentação das contas de disponibilidades ou de maneira indireta com base no lucro e prejuízo do exercício.

Por sua vez a D.M.P.L retrata a movimentação e modificação de todas as contas que compõem o patrimônio líquido dentro de um determinado período de uma empresa, sendo um grande facilitador para empresas que trabalham através de investimentos de evidenciar a alocação de seus recursos próprios para usuários da informação (LINS; FILHO, 2010).

Santos (2014), complementa que através do art. 186 da Lei 6404/1976, a D.L.P.A, demonstração que evidencia os lucros e prejuízos da empresa, pode ser incluída na D.M.P.L isentado de sua obrigação, ou seja, não há necessidade de apresentá-las separadamente.

Outra demonstração a D.V.A, é conceituada de forma abrangente como a demonstração contábil que tem por objetivo a evidenciar de forma concisa, os dados e as informações da riqueza gerada pela empresa em determinado período de tempo, ou seja, quanto ela adicionou de valor em seus fatores produtivos e de que forma essa riqueza foi distribuída, seja governo, acionistas, empregados, dentre outros (MARION, 2012).

2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos se mostra como uma das ferramentas que mais oferecem informações de gerenciamento para a empresa. Sendo assim, é imprescindível que haja alguém que saiba lidar com essa ferramenta e suas vantagens (SILVA, 2016).

Todos os gastos incorridos na divisão de fábrica são classificados como custos, a matéria-prima, a mão-de-obra, a energia elétrica, a depreciação e até mesmo os materiais de limpeza constituem custos. E como custos são apropriados aos produtos necessita-se estabelecer critérios para isso. A separação desses custos diretos e indiretos vai ao encontro dessa necessidade (MEGLIORINI, 2012).

Existem diversas classificações para os custos. Os custos diretos são aqueles identificáveis em cada produto de maneira clara, sendo diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo. São exemplos de custo diretos, matéria-prima, embalagens, mão-de-obra direta, etc. (CORTIANO, 2014).

⁵ Caixa e equivalentes de caixa

No entendimento de Bruni (2008, p. 60) acerca dos custos diretos ou também chamados de primários, o autor afirma que “estão associados diretamente à produção, sendo aqueles incluídos de forma objetiva no cálculo dos produtos ou serviços comercializados. Consistem nos materiais diretos usados na fabricação do produto e mão-de-obra direta”. Ou seja, custo direto está diretamente ligado a produção, podendo ver de forma clara na prática.

Já, os custos indiretos, são aqueles alocados a cada produto através de estimativas e aproximações, pois não oferecem condição de uma medida objetiva. A associação pode conter subjetividades e o grau de precisão da mensuração é baixo (MEGLIORINI, 2012). Não se obtém identificação de qual produto de fato consumiu e quando foi consumido, necessita antes passar por um método de rateio para posterior apropriação. São exemplos de custos indiretos a energia elétrica, manutenção, depreciação, etc. (CORTIANO, 2014).

Além de seu agrupamento em diretos e indiretos, os custos podem ser divididos em fixos e variáveis. Essa classificação não leva em consideração o produto, e sim o relacionamento entre o valor total do custo num período e o volume de produção. Fixos são os que num período tem seu montante fixado, não em função de oscilações na atividade, e variáveis os que tem seu valor determinado em função dessa oscilação (MARTINS, 2010).

Os métodos de custeio podem ser definidos como diferentes maneiras pelas quais uma entidade pode agregar os custos ao preço de venda de seu produto, com objetivo maior de fazer a distinção entre custos fixos e variáveis, apurar o custo unitário e estabelecer seu peso dentro do valor do preço de venda de seu produto fabricado (SILVA, 2016).

O custeio por absorção é o método onde todos os custos de produção são apropriados aos produtos no período, esses custos de produção podem ser apropriados diretamente ou indiretamente. É o método oficial adotado pela legislação brasileira, segundo a Lei Federal 6.404/76 (CREPALDI, 2010).

Para Silva (2010) o método de custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção. Ou seja, tudo o que for envolvido na produção, são divididos em todos os produtos com a mesma quantidade.

Para Cruz (2011), um dos grandes desafios dos gestores é realizar a distribuição correta e ter o controle dos custos indiretos por meio de rateios. Dessa forma, o custo indireto se torna um método alternativo para gerenciar os custos, onde o mesmo propõe a geração de informações sem a necessidade de rateios ou rastreamentos aos custos indiretos

A principal vantagem do custeio variável é ser um ótimo método para fins gerenciais pelo fato de considerar os custos fixos como em sua totalidade no período em vez de apropriar aos produtos, as principais desvantagens estão relacionadas ao crescimento da proporção dos custos fixos na estrutura de custos das empresas (MEGLIORINI, 2012)

Não é necessário a empresa escolher somente um método de custeio, pois ela pode trabalhar com ambos, utilizando o método de absorção para atender o fisco além de contribuir em alguns aspectos gerenciais, e o método variável para atender exclusivamente as questões gerenciais voltadas para estratégia de custos (MARTINS, 2010)

3 METODOLOGIA

O objetivo do estudo é demonstrar a contribuição da contabilidade gerencial e de custos na tomada de decisões em uma empresa do ramo de fabricação de cervejas e chopes. Portanto, quanto aos procedimentos metodológicos adotados, o método científico foi o indutivo, o nível de pesquisa foi a exploratória e o delineamento foi o estudo de caso.

O método científico indutivo é a observação de fatos ou fenômenos cujas causas se desejam conhecer. A seguir, procura-se compará-los com a finalidade de descobrir as relações existentes entre eles. Por fim procede-se a generalização, com base na relação verificada entre os fatos ou fenômenos (GIL, 2002).

A pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa (RAUPP; BEUREN, 2006).

O estudo de caso consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outras metodologias. Busca proporcionar certa vivência da realidade, tendo por base a discussão, a análise e a procura de uma solução ou explicação para um determinado problema ou fenômeno extraídos da vida real (GIL, 2002).

O instrumento de coleta de dados utilizado no estudo foi a entrevista, observação e documentos. Neste sentido, entrevista é a técnica de obtenção de informações em que o investigador se apresenta pessoalmente à população selecionada e formula perguntas, com objetivo de obter dados necessários para responder à questão estudada. Funciona como uma

forma de diálogo em que um dos elementos busca coletar dados e o outro é a fonte de pesquisa (COLAUTO; BEUREN, 2004).

Cervo e Bervian (2007) afirmam que observação é a aplicação dos sentidos físicos a um objeto para dele obter um conhecimento claro e preciso. É de grande importância, agregando valor a todos os outros processos. Sem a observação, o estudo da realidade seria reduzido a simples adivinhação. De acordo com Marconi e Lakatos (2008) documentos podem ser oficiais, parlamentares, jurídicos, fontes estatísticas, publicações administrativas, documentos particulares, entre outros.

A população do estudo foi representada pelas empresas do ramo industrial cervejeiro localizadas na região oeste de Santa Catarina. A população é um conjunto de indivíduos ou objetos que apresentam em comum determinadas características definidas para o estudo.

A amostra ficou a cargo da Cervejaria Lassberg Ltda, empresa observada em Itapiranga - SC. Amostra diz respeito a um subconjunto da população, fração ou uma parte do grupo. Em alguns casos seria impossível entrevistar todos os elementos de uma população, dessa forma, o número de entrevistados corresponde a uma quantidade determinada de elementos do conjunto, uma amostra (SILVA, 2017).

A técnica de análise e interpretação de dados foi a quantitativa. Esta, caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos tanto na coleta, quanto no tratamento dos dados. Por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual e média, até as mais complexas, como coeficiente de correlação e análise de regressão (RAUPP; BEUREN, 2006).

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Para atender o objetivo do estudo, a análise e apresentação dos dados está estruturada em 3 tópicos. O primeiro descreve a caracterização da empresa. O segundo tópico demonstra os custos e a apuração dos resultados. E por fim, o último tópico apresenta as demonstrações contábeis da empresa.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A lei de pureza alemã (Reinheitsgebot), promulgada em 1516, determina que para fabricar cerveja só são permitidos três ingredientes: água, malte e lúpulo. Na época a levedura

não era conhecida, portanto não era considerada. Apesar disso, se fôssemos atualizar a lei de pureza para os dias atuais, ela certamente incluiria agora a levedura.

Dessa forma, esses ingredientes são considerados como a “fórmula básica” da produção de cerveja. Cada um deles possui variedades e podem ser preparados e quantificados de maneiras diferentes. Fatores que comumente influenciam no resultado são o tempo e a maneira com que são acrescentados e processados na mistura.

A produção de cerveja consiste em diversas partes que vão desde a preparação dos ingredientes até a filtragem e embalagem. O conceito geral é a conversão da fonte de amido em mosto, um líquido açucarado, que será submetido à fermentação para formar finalmente a bebida alcoólica. As etapas, logo, são as seguintes: maltagem, brassagem, fervura, resfriamento, fermentação, condicionamento e embalagem.

Com o objetivo de obter as informações necessárias para responder à questão estudada e aprofundar o conhecimento acerca do segmento, foi realizada uma visita a Cervejaria Lassberg Ltda, empresa localizada em Itapiranga – SC. A partir disso, criou-se então a Cervejaria Chopper Bier Ltda, empresa com capacidade de produzir 60 mil litros por mês nas classes Pilsen, Vienna e Weiss.

O Quadro 1 apresenta o patrimônio inicial da empresa Chopper Bier Ltda em 31 de agosto de 2018, nele estão descritos todos os direitos e obrigações, origens e aplicações da empresa no início do período analisado.

Quadro 1 – Balanço Patrimonial Inicial

EMPRESA CHOPPER BIER LTDA			
Balanço Patrimonial em 31/08/2018			
ATIVO	R\$ 1.701.291,67	PASSIVO	R\$ 1.001.291,67
CIRCULANTE	R\$ 185.000,00	NÃO-CIRCULANTE	R\$ 1.001.291,67
Disponibilidades	R\$ 185.000,00	Instituições Financeiras	R\$ 1.001.291,67
Caixa	R\$ 5.000,00	Financiamentos a Pagar	R\$ 1.001.291,67
Bancos	R\$ 180.000,00		
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	R\$ 700.000,00
NÃO-CIRCULANTE	R\$ 1.516.291,67	Capital Social	R\$ 200.000,00
Imobilizado	R\$ 1.516.291,67	Capital Subscrito	R\$ 500.000,00
Prédios e Benfeitorias	R\$ 500.000,00		
Máquinas e Equipamentos	R\$ 950.000,00		
Veículos	R\$ 40.000,00		
Móveis e Utensílios	R\$ 25.000,00		
Computadores e Periféricos	R\$ 12.000,00		
(-) Depreciação Acumulada	(R\$ 10.708,33)		
TOTAL DO ATIVO	R\$ 1.701.291,67	TOTAL DO PASSIVO	R\$ 1.701.291,67

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Observa-se através do Quadro 1, que no início das atividades o patrimônio da empresa foi de R\$ 1.701.291,67. Desse montante R\$ 700.000,00 referente a 41,15% foram capital integralizado pelos sócios e R\$ 1.001.291,67 equivalente a 58,85% é de capital de terceiros, obtido através de financiamentos junto a instituições financeiras com 1 ano de carência.

Os recursos foram aplicados na atividade da empresa, sendo que R\$ 5.000,00 ficou no caixa e R\$ 180.000,00 na conta corrente da empresa. Foi necessário investir R\$ 1.516.291,67 em imobilizado, valor este já subtraído da depreciação do período que foi de R\$ 10.708,33. Não houve estoque inicial, portanto também não existiu obrigações com fornecedores.

4.2 APURAÇÃO DOS CUSTOS DE PRODUÇÃO

Com o significativo aumento da competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, a apuração dos custos torna-se altamente relevante para subsidiar a administração na formação do preço de venda dos seus produtos e serviços, atender a legislação fiscal vigente e fornecer informações gerenciais que auxiliem no processo de tomada de decisões.

A apuração correta dos custos é essencial não só nas empresas industriais, mas também no comércio e serviços, auxiliando no controle e sustentação de suas operações. No caso de uma indústria, custo é tudo o que está associado ao produto, como embalagens, matéria-prima, mão de obra, gastos com alugueis e seguros da fábrica, etc.

Dentro desses custos, existe uma classificação que deve ser feita para compreender melhor e poder separar os custos que tem ligação direta com o produto, daqueles que necessitam de rateio. Eles são classificados como custo direto, que são aqueles que estão ligados diretamente com o produto, que fazem parte da composição e que não necessitam de rateio ou distribuição. E os custos indiretos, que ao contrário dos custos diretos necessitam de rateio e não estão ligados diretamente aos produtos.

O Quadro 2 apresenta a apuração de custos unitários das três classes de cervejas e chopes produzidos pela empresa Chopper Bier Ltda.

Quadro 2 – Apuração de Custos Unitários

Produto	Custo Unitário Variável	Custo Unitário Fixo	Custo Indireto Recebido de Produto em Processo	Custo Unitário Total
Chopp Pilsen (Tanque)	R\$ 1,03	R\$ 0,94	-	R\$ 1,97
Chopp Weiss (Tanque)	R\$ 1,75	R\$ 0,94	-	R\$ 2,69
Chopp Vienna (Tanque)	R\$ 1,85	R\$ 0,94	-	R\$ 2,79
Chopp Pilsen (Barril)	R\$ 1,07	R\$ 0,23	R\$ 0,96	R\$ 2,26

Chopp Weiss (Barril)	R\$ 1,80	R\$ 0,23	R\$ 0,96	R\$ 2,99
Chopp Vienna (Barril)	R\$ 1,90	R\$ 0,23	R\$ 0,96	R\$ 3,09
Cerveja Pilsen 600 ml	R\$ 1,76	R\$ 0,80	R\$ 0,58	R\$ 3,14
Cerveja Weiss 600 ml	R\$ 2,21	R\$ 0,80	R\$ 0,58	R\$ 3,59
Cerveja Vienna 600 ml	R\$ 2,27	R\$ 0,80	R\$ 0,58	R\$ 3,65

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Observa-se através do Quadro 2 que cada item fabricado possui um valor diferente de custos fixos e variáveis devido as quantidades de insumos utilizados e quantidades produzidas também serem diferentes. O custo total unitário é resultante da soma dos custos unitário variável, custo indireto próprio e custo indireto recebido de produto em processo.

Este último, não incide sobre o chope em tanque, somente sobre o chope em barril e a cerveja, pelo fato deste valor ser oriundo da apropriação dos custos indiretos que incidem sobre a matéria-prima e são apropriados durante o processo produtivo somente aos produtos que utilizam essa matéria-prima.

O Quadro 3 apresenta os custos totais dos produtos fabricados, provenientes da venda para consumidor final e revenda da empresa Chopper Bier Ltda.

Quadro 3 – Apuração de Custos Totais

CONSUMIDOR FINAL			
Produto	Quantidade Vendida	Custo Unitário	Custo Total
Chopp Pilsen (Barril)	18.000	R\$ 2,26	R\$ 40.685,35
Chopp Weiss (Barril)	1.800	R\$ 2,99	R\$ 5.387,12
Chopp Vienna (Barril)	800	R\$ 3,09	R\$ 2.472,75
Cerveja Pilsen 600 ml	2.000	R\$ 3,14	R\$ 6.289,20
Cerveja Weiss 600 ml	925	R\$ 3,59	R\$ 3.320,63
Cerveja Vienna 600 ml	200	R\$ 3,65	R\$ 729,90
TOTAL			R\$ 58.884,95
REVENDA			
Produto	Quantidade Vendida	Custo Unitário	Custo Total
Chopp Pilsen (Barril)	27.000	R\$ 2,26	R\$ 61.028,03
Chopp Weiss (Barril)	2.700	R\$ 2,99	R\$ 8.080,68
Chopp Vienna (Barril)	1.200	R\$ 3,09	R\$ 3.709,12
Cerveja Pilsen 600 ml	2.000	R\$ 3,14	R\$ 6.289,20
Cerveja Weiss 600 ml	925	R\$ 3,59	R\$ 3.320,63
Cerveja Vienna 600 ml	200	R\$ 3,65	R\$ 729,90
TOTAL			R\$ 83.157,56

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Observa-se através do Quadro 3 que no primeiro mês de atividades, a empresa acumulou um total de R\$ 142.042,51 de custo dos produtos vendidos. São R\$ 58.884,95 oriundos das vendas para consumidor final, divididos em R\$ 48.545,21 para as classes de chopes e R\$ 10.339,73 para as classes de cervejas. O restante, correspondente a R\$ 83.157,56

são resultantes de vendas, sendo R\$ 72.817,82 para os chopes e R\$ 10.339,73 para as cervejas.

4.3 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

De modo geral, o objetivo das demonstrações contábeis é fornecer informações para a correta gestão dos negócios e para a correta avaliação dos resultados operacionais. Proporcionam, portanto, elementos que possibilitam aos empresários e administradores o planejamento e controle do patrimônio da empresa e das atividades sociais (REIS, 2009).

O Quadro 4 apresenta a demonstração do resultado do exercício observado no primeiro mês de atividades da empresa Chopper Bier Ltda.

Quadro 4 – Demonstração do Resultado do Exercício

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO			
Método por Absorção	Cons. Final	Revenda	Total
(=) Receita Operacional Bruta	R\$ 232.040,00	R\$ 260.572,50	R\$ 492.612,50
(-) Deduções	R\$ 8.063,17	R\$ 45.998,28	R\$ 54.061,44
(-) IPI	R\$ 8.063,17	R\$ 7.724,67	R\$ 15.787,84
(-) ICMS ST	-	R\$ 38.273,60	R\$ 38.273,60
(=) Receita Efetiva	R\$ 223.976,83	R\$ 214.574,22	R\$ 438.551,06
(-) ICMS	R\$ 26.877,22	R\$ 25.748,91	R\$ 52.626,13
(-) PIS	R\$ 3.337,25	R\$ 3.197,16	R\$ 6.534,41
(-) COFINS	R\$ 15.297,62	R\$ 14.655,42	R\$ 29.953,04
(=) Receita Líquida	R\$ 178.464,74	R\$ 170.972,74	R\$ 349.437,48
(-) CPV	R\$ 58.884,95	R\$ 83.157,56	R\$ 142.042,51
(=) Lucro Bruto	R\$ 119.579,79	R\$ 87.815,18	R\$ 207.394,98
(-) Despesas Operacionais			R\$ 80.990,54
(-) Despesas Operacionais Diversas			R\$ 40.900,00
(-) Comissões s/ Vendas			R\$ 13.156,53
(-) Fretes s/ Vendas			R\$ 21.927,55
(-) Despesas Financeiras			R\$ 5.006,46
(=) Resultado Antes IR/ CS			R\$ 126.404,43
(-) Imposto de Renda			R\$ 18.960,67
(-) Adicional Imposto de Renda			R\$ 10.640,44
(-) Contribuição Social			R\$ 11.376,40
(=) Resultado Líquido			R\$ 85.426,93

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Observa-se através do Quadro 4 que o resultado do período foi oriundo das operações de venda e consumidores finais, cada qual com sua respectiva participação na receita, impostos e CPV. As vendas foram a vista para consumidor final e a prazo (28 dias) para revendas. Nota-se que a receita bruta de vendas totalizou R\$ 492.612,50. Os impostos, considerando o regime tributário lucro real, corresponderam a R\$ 143.175,02 sendo que cada

operação possui uma alíquota própria de imposto e onde o ICMS ST incide somente sobre a revenda e não sobre consumidor final.

Após deduzir esse montante da receita bruta de vendas, obtêm-se uma receita líquida de R\$ 349.437,48 e após subtrair o custo dos produtos vendidos no valor de R\$ 142.042,51 chega-se a um resultado bruto de R\$ 207.394,98. Verifica-se também, que no primeiro mês de atividades a empresa acumulou R\$ 80.990,54 de despesas operacionais. Descontando-se as despesas do resultado bruto, chega-se ao final da demonstração, onde é verificado o resultado líquido ou lucro alcançado ao final do período, no valor de R\$ 85.426,93 que corresponde a 17,34 % da receita bruta de vendas. O Quadro 5 apresenta o balanço patrimonial final da empresa Chopper Bier Ltda.

Quadro 5 – Balanço Patrimonial Final

EMPRESA CHOPPER BIER LTDA			
Balanço Patrimonial em 30/09/2018			
ATIVO	R\$ 2.095.885,30	PASSIVO	R\$ 1.310.458,37
CIRCULANTE	R\$ 590.301,96	CIRCULANTE	R\$ 304.160,25
Disponibilidades	R\$ 287.723,90	Obrigações de Funcionamento	R\$ 304.160,25
Caixa	R\$ 5.000,00	Fornecedores	R\$ 52.977,40
Bancos	R\$ 282.723,90	Salários e Encargos a Pagar	R\$ 45.500,00
Créditos	R\$ 260.572,50	Impostos a Recolher	R\$ 160.598,76
Clientes	R\$ 260.572,50	Contas a Pagar	R\$ 45.084,08
Estoques	R\$ 42.005,56		
Produtos Acabados	R\$ 22.287,72	NÃO-CIRCULANTE	R\$ 1.006.298,13
Matérias-primas	R\$ 16.524,35	Instituições Financeiras	R\$ 1.006.298,13
Embalagens	R\$ 3.193,49	Financiamentos a Pagar	R\$ 1.006.298,13
NÃO-CIRCULANTE	R\$ 1.505.583,34	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	R\$ 785.426,93
Imobilizado	R\$ 1.505.583,34	Capital Social	R\$ 200.000,00
Prédios e Benfeitorias	R\$ 500.000,00	Capital Subscrito	R\$ 500.000,00
Máquinas e Equipamentos	R\$ 950.000,00	Lucros Acumulados	R\$ 85.426,93
Veículos	R\$ 40.000,00		
Móveis e Utensílios	R\$ 25.000,00		
Computadores e Periféricos	R\$ 12.000,00		
(-) Depreciação Acumulada	(R\$ 21.416,66)		
TOTAL DO ATIVO	R\$ 2.095.885,30	TOTAL DO PASSIVO	R\$ 2.095.885,30

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Observa-se através do Quadro 5 que após um mês de atividade, o patrimônio da empresa é de R\$ 2.095.885,30 deste montante o investimento dos sócios foi de R\$ 700.000,00 e o restante obtidos de terceiros. O retorno desse investimento na forma de lucros correspondeu a R\$ 85.423,93 conforme apresentado na demonstração do resultado.

O saldo final presente no caixa da empresa foi de R\$ 5.000,00 após as devidas movimentações decorrentes da atividade operacional da empresa e R\$ 282.723,90 totalizaram

o valor presente no banco, utilizado no pagamento das despesas operacionais e na primeira parcela das duplicatas a pagar referente as obrigações com fornecedores, as demais obrigações ficaram para o mês seguinte. Os Financiamentos têm um ano de carência, portanto não haverá amortização, no entanto é necessário reconhecer 0,50% de juros por mês.

O estoque total da empresa é de R\$ 42.005,56 e está composto por R\$ 16.524,35 de matéria-prima para o preparo dos produtos a serem comercializados, R\$ 22.287,72 de mercadorias acabadas e R\$ 3.193,49 de embalagens. Já o imobilizado representou R\$ 1.505.583,34 devido a depreciação do mês no valor de R\$ 10.708,33.

O Quadro 6 apresenta a demonstração do fluxo de caixa (DFC) da empresa Chopper Bier Ltda, que exhibe as variações de entradas e saídas que ocorreram dentro do período.

Quadro 6 – Demonstração do Fluxo de Caixa

DEMONSTRAÇÕES DO FLUXO DE CAIXA	
Método Indireto	
Lucro Líquido do Período	R\$ 85.426,93
(+/-) Ajustes por:	R\$ 10.708,33
Depreciação	R\$ 10.708,33
Lucro Líquido Ajustado	R\$ 96.135,26
Atividades Operacionais	R\$ 27.210,26
Variação de Clientes	(R\$ 260.572,50)
Variação de Estoque	(R\$ 42.005,56)
Variação Fornecedores	R\$ 52.977,40
Variação Salários e encargos à Pagar	R\$ 45.500,00
Variação Impostos à Pagar	R\$ 160.598,76
Variação Contas à Pagar	R\$ 45.084,08
Pagamento despesas operacionais	(R\$ 70.507,18)
Pagamento de dividendos	(R\$ 25.628,08)
Fluxo de Caixa das Operações	R\$ 27.210,26
Atividades de Investimentos	
Fluxo de Caixa das Atividades de Investimento	
Atividades de Financiamentos	R\$ 5.006,46
Variação Financiamentos	R\$ 5.006,46
Fluxo de Caixa de Financiamentos	R\$ 5.006,46
Aumento/Redução de Caixa	R\$ 102.723,90
Saldo Inicial de Caixa	R\$ 180.000,00
Saldo Final de Caixa	R\$ 282.723,90

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Observa-se através do Quadro 6 que houve um aumento de caixa no valor de R\$ 102.723,90. Este resultado se deve ao lucro líquido do período de R\$ 85.426,93 ajustado pelas contas de depreciação, variação de clientes, estoque, fornecedores, salários e encargos a pagar, impostos, despesas operacionais e contas a pagar, resultando no fluxo de caixa das

operações no valor de R\$ 27.210,26 e pela variação das atividades de financiamentos no valor de R\$ 6.421,55 composta pelo aumento referente a amortização do financiamento.

A demonstração do valor adicionado (DVA) permite evidenciar os valores correspondentes à formação da riqueza gerada pela empresa durante um período específico e sua respectiva distribuição. O Quadro 7 apresenta a demonstração do valor adicionado da empresa Chopper Bier Ltda.

Quadro 7 – Apuração de Custos Totais

DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO	
DESCRIÇÃO	R\$
1 – RECEITAS	R\$ 492.612,50
1.1 Vendas de mercadorias, produtos e serviços	R\$ 492.612,50
2 - INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (ICMS, IPI, PIS e COFINS)	R\$ 148.661,73
2.1 Custos dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos	R\$ 66.884,17
2.2 Materiais, energia, serviços de terceiros e outros	R\$ 81.777,55
3 - VALOR ADICIONADO BRUTO	R\$ 343.950,77
4 - Depreciação, amortização e exaustão	R\$ 10.708,33
5 - VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE	R\$ 333.242,44
7 - VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR	R\$ 333.242,44
8 - DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO	R\$ 333.242,44
8.1 Pessoal	R\$ 58.656,53
8.1.1 Remuneração direta	R\$ 58.656,53
8.2 Impostos, taxas e contribuições	R\$ 184.152,52
8.2.1 Federais	R\$ 93.252,79
8.2.2 Estaduais	R\$ 90.899,73
8.3 Remuneração de capitais de terceiros	R\$ 5.006,46
8.3.1 Juros	R\$ 5.006,46
8.4 Remuneração de Capitais Próprios	R\$ 85.426,93
8.4.1 Dividendos a distribuir	R\$ 25.628,08
8.4.3 Lucros retidos/Prejuízo do exercício	R\$ 59.798,85

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Observa-se através do Quadro 7 que o valor adicionado total produzido pela entidade a distribuir no período foi de R\$ 333.242,44. Esse valor foi obtido por meio da diminuição do valor dos insumos adquiridos de terceiros que foi de R\$ 148.661,73 e da depreciação de R\$ 10.708,33 da receita bruta de vendas que contabilizou R\$ 492.612,50.

Este valor foi distribuído da seguinte forma: R\$ 58.656,53 para o pagamento de pessoal, R\$ 184.152,52 no pagamento de impostos, taxas e contribuições, R\$ 5.006,46 para remuneração de capitais de terceiros, juros de financiamentos e empréstimos e R\$ 85.426,93 para a remuneração de capitais próprios, sendo 30% dividendos a distribuir e 70% lucros retidos.

A demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL) possibilita a visualização das variações ocorridas nas contas integrantes do grupo patrimônio líquido. O Quadro 8 apresenta a demonstração das mutações do patrimônio líquido da empresa Chopper Bier Ltda.

Quadro 8 – Demonstração das mutações do patrimônio líquido

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO ENCERRADO EM 30/09/18				
Histórico	Capital Realizado	Reserva de Lucros	Lucros Acumulados	Total PL
Saldo em 31.08.2018	R\$ 700.000,00			R\$ 700.000,00
Aumento de Capital	R\$ 25.628,08			R\$ 25.628,08
Lucro Líquido do Exercício			R\$ 85.426,93	R\$ 85.426,93
Reserva de lucros		R\$ 59.798,85	(R\$ 59.798,85)	
Dividendos a distribuir			(R\$ 25.628,08)	(R\$ 25.628,08)
Saldo em 30.09.18	R\$ 725.628,08	R\$ 59.798,85		R\$ 785.426,93

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Observa-se através do Quadro 8 que o saldo inicial do patrimônio líquido em 31 de agosto era composto somente por R\$ 700.000,00 na conta de capital social. O lucro líquido do exercício foi de R\$ 85.426,93. Deste R\$ 59.798,85 foi transferido para a reserva de lucros, R\$ 25.628,08 para o aumento de capital social e R\$ 25.628,08 para o pagamento dos dividendos, totalizando em 30 de setembro um patrimônio líquido de R\$ 785.426,93.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo objetivou demonstrar a contribuição da contabilidade gerencial e de custos na tomada de decisões em uma empresa do ramo de fabricação de cervejas e chopes. Para elaboração deste, foi necessário obter as informações necessárias e aprofundar o conhecimento acerca do segmento, o que foi possível através de uma visita a Cervejaria Lassberg Ltda, juntamente com uma entrevista realizada com o gestor da entidade.

O objetivo foi alcançado ao comprovar a contribuição da contabilidade de custos na redução de gastos na produção, auxiliando os gestores na classificação dos custos e registro das operações, bem como na geração de controles internos, fomentando a contabilidade gerencial, que oportuniza à entidade uma visão mais ampla do processo produtivo resultando, assim, em tomadas de decisões com maior índice de assertividade, maior planejamento e melhor controle das operações.

O desenvolvimento deste trabalho proporcionará informações contábeis que poderão ser utilizadas por uma ampla gama de gestores, assim constata-se que por meio de uma contabilidade mais indutiva, direcionando o olhar da empresa para a contabilidade gerencial, possibilita-se que o gestor adquira uma nova visão em relação ao resultado fornecido por seu prestador de serviço.

Esses demonstrativos indicados como ferramentas de tomada de decisões como DFC, DVA, DMPL, DRE, BP, entre outros, oferecem ao processo de gestão da empresa uma importante contribuição, tanto com um maior conhecimento e controle da entidade por parte do gestor, quanto no planejamento de futuras estratégias para a organização e crescimento da empresa. Através da DRE, por exemplo, observou-se o lucro da empresa já subtraído das despesas, custos e impostos, totalizando R\$ 85.426,93. Por meio do BP verificou-se uma alteração positiva no patrimônio da empresa de R\$ 1.701.291,67 para R\$ 2.095.885,30.

Através deste artigo, foi possível analisar mais detalhadamente todo o processo produtivo de uma indústria cervejeira, bem como os custos que englobam esse processo, desde a compra da matéria-prima, até a venda para o consumidor final. Observou-se que a empresa deve buscar estabelecer uma sintonia entre seus custos de produção e o mercado consumidor, a fim de manter uma precificação de acordo com a concorrência, conseguindo assim, obter maiores lucros.

O estudo teve como principais limitações a acessibilidade às informações, em vista da limitada disponibilidade de tempo dos gestores e pelo fato de a empresa estar localizada em outra cidade. As recomendações para as futuras pesquisas, é buscar informações mais amplas que serão úteis para um melhor desempenho da atividade e assim, guiar o estudo para que o objetivo principal seja alcançado, sendo de grande valia utilizar a contabilidade gerencial como novo método para tomada de decisão no futuro, visando obter outros resultados e tendo visões diferentes sobre a entidade.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Dispõe sobre as sociedades de grande porte e disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 set. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em: 21/08/2018.

BRUNI, Adriano Leal. **A Administração de Custos, Preços e Lucros**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 387 p. (Desvendando as Finanças).

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial: direito de empresa**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CORTIANO, José Carlos. **Processos básicos de contabilidade e custos: uma prática saudável para administradores**. Curitiba: Intersaberes, 2014.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010

CRUZ, June Alisson Westarb. **Gestão de custos: perspectivas e funcionalidades**. Curitiba: Ibpex, 2011. 160 p.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antonio de Loureiro, BIANCOLINO, César Augusto, BORGES, Tiago Nascimento. **Sistemas de Informações contábeis: uma abordagem gerencial**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LINS, Luiz Santos; FILHO, José Francisco. **Fundamentos e análise das demonstrações contábeis: uma abordagem interativa**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

_____, José Carlos. **Análise das demonstrações contábeis: contabilidade empresarial**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10º ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**. Curitiba: IESDE Brasil, 2012.

_____, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SANTOS, Cleônimo dos. **Manual das demonstrações contábeis**. 2 ed. São Paulo: SAGE, 2014.

SILVA, Ademir da. **Contabilidade Gerencial e Controladoria**: notas de orientação. Data inicial da orientação: 23/05/2016, data final da orientação: 17/10/2016. Disponível em: <<http://revista.facfama.edu.br/index.php/ROS/article/view/240/197>> Acesso em: 21/08/18.

SILVA, Marcos Noé Pedro da. **População e amostras**. Disponível em <<http://brasilecola.uol.com.br/matematica/populacao-amostras.htm>>. Acesso em 15 de agosto de 2017.

SEBRAE (2016). **Empreendedorismo no Brasil - 2016**. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/GEM%20Nacional%20-%20web.pdf>. Acesso em outubro de 2018.