



Contabilidade de Custos: Viabilidade Econômico-Financeira de Implantação de uma Nova Linha de Produtos

Miguel Lorenzetti, Marta Elisete Ventura da Motta, Alice Munz Fernandes,
Maria Emília Camargo, Beatriz Lucia Salvador Bizotto

RESUMO

A contabilidade de custos auxilia no processo de tomada de decisão gerencial, bem como proporciona a definição de estratégias e técnicas que minimizam os gastos da empresa e maximizam seu retorno econômico-financeiro. Com vistas a isso, a investigação realizada teve por objetivo identificar se os custos de produção de sorvetes e picolés em uma micro empresa são influenciados pela implantação de uma nova linha de produtos. Para tanto, realizou-se uma pesquisa quantitativa, exploratória e descritiva, por meio de um estudo de caso, cujos dados foram coletados inicialmente por meio de uma pesquisa de mercado, para qual empregou-se uma *survey* com corte transversal, e posteriormente uma análise documental. O objeto de investigação consistiu em uma micro empresa de comestíveis gelados localizada na cidade de Vacaria/RS. Os resultados obtidos demonstraram que a implantação do novo produto maximizaria seu lucro em 63,67%. Identificou-se também que a implantação desse produto não interferiria no custo dos demais produtos da empresa, de modo que incorporá-lo ao mix de produtos refletiria em retornos econômico-financeiros para a organização e consistiria em uma técnica de diferenciação por ofertar algo inovador para o mercado regional ao qual está inserida.

1 INTRODUÇÃO

No cenário atual, em que a concorrência está acirrada e consumidores tornam-se cada vez mais exigentes, os fatores climáticos tornam-se influenciadores para a maximização do consumo de produtos gelados comestíveis. Deste modo nos últimos anos houve um aumento significativo para a indústria sorveteira, segundo Associação Brasileira das Indústrias e do Setor de Sorvetes (ABIS, 2014).

Conforme a Associação Gaúcha de Alimentos Gelados Comestíveis (AGAGEL, 2011) o sorvete está se tornando uma sobremesa popular entre os brasileiros e de fácil aquisição pelas distintas classes sociais, de modo que as empresas estão criando mix de produtos variados para diversos tipos de paladares e valores econômicos.

Em 2014 foram consumidos 1,305 bilhões de litros de sorvetes, isso representa um aumento de 4,9% em relação ao ano anterior. Nos últimos dez anos (2005-2014), o índice atingiu 80,2% de crescimento (ABIS, 2014). Em âmbito estadual, o Rio Grande do Sul possui 403 indústrias de fabricação de sorvetes e outros gelados comestíveis (AGAGEL, 2011). Com vistas a isso, a investigação realizada teve por objetivo identificar se os custos de produção de sorvetes e picolés em uma micro empresa são influenciados pela implantação de uma nova linha de produtos. Para tanto, realizou-se uma pesquisa quantitativa, exploratória e descritiva, por meio de um estudo de caso.

Assim, este estudo é composto por outras quatro sessões. A seguinte apresenta o referencial teórico, contemplando a conceituação de contabilidade de custos, bem como tipo destes, além de empreendedorismo e indicadores de viabilidade econômico-financeira. Posteriormente, apresenta-se o método de pesquisa empregado, descrevendo os procedimentos de coleta e análise dos dados. A seguir, expõem-se os resultados empíricos e sua discussão por meio de comparação com outras investigações e, por fim, há a considerações finais que contemplam as limitações de pesquisa e sugestões para estudos futuros.



2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Segundo Kaplan e Cooper (1998) a contabilidade assume o papel de fornecedora de informações a fim de a eficácia empresarial, de tal forma que métodos e técnicas atuem na maximização do lucro. Concomitante, Ribeiro (2003, p. 19), afirma que contabilidade refere-se a “ciência que possibilita, por meio de suas técnicas, o controle permanente do patrimônio das empresas”.

De acordo com Marion (2013) a contabilidade fornece resultados e informações que podem colaborar na tomada de decisões. Por sua vez, Oliveira (2013) enfatiza que a ciência da contabilidade exerce a função de orientar e registrar os movimentos administrativos. Nesse contexto, a contabilidade de custos tem como objetivo demonstrar informações para diferentes níveis gerenciais de uma empresa, contribuindo para as funções de determinação de desempenho e planejamento (MARTINS, 2001).

Também, tem por intuito planejar, alocar, organizar, registrar, analisar, interpretar e relatar os custos dos produtos fabricados e comercializados pelas organizações (MARTINS 2001; CREPALDI, 2002). Tais custos se referem aos valores monetários dos insumos e consumos necessários para que haja a produção e comercialização de determinados produtos (BERTÓ; BEULKE, 2005).

Conforme Martins (2001; Megliorini, 2007) os custos podem ser classificados conforme sua finalidade (diretos e indiretos) e seu comportamento (variáveis e fixos), a fim de fornecer informações que atendam às necessidades dos usuários da contabilidade de custos. Segundo Ribeiro (2003) os custos diretos referem-se aos gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação. Por sua vez Hansen e Mowen (2001) afirmam que custos diretos são aqueles que podem ser identificados a cada produto e que podem ser apropriados de forma direta para as unidades específicas.

Leone (2000) enfatiza que os custos indiretos são aqueles que não são facilmente identificados com o objeto de custeio. Assim, o autor salienta que tratam-se de gastos referentes a matérias secundárias, tais como mão de obra indireta, gastos gerais de fabricação ou qualquer custo que não possa ser aplicado diretamente ao produto ou serviço.

Quanto à classificação por comportamento, os custos fixos tratam-se dos gastos que permanecem constantes dentro de um determinado limite de capacidade instalada, independentemente do volume de produção Costa (2006), de modo que sua divisão por unidade ocorre por meio de rateio (HANSEN; MOWEN, 2003).

Em contrapartida, os custos variáveis são aqueles que variam proporcionalmente de acordo com o nível de produção ou atividade, de modo que seus valores dependem diretamente do volume produzido (Hansen; Mowen, 2003). Nesse sentido, Perez Júnior, Oliveira e Costa (2006) elucidam que tratam-se dos custos que se mantêm ligados diretamente ao volume de produção ou serviço.

2.1.1 Métodos de Custeio

O sistema de custeio é composto por princípios que discutem a parcela dos gastos que deverá ser atribuída aos produtos, ou seja, trata-se de um método que estabelece como alocar esses gastos as unidades produzidas (Bórnica, 2002). Conforme Megliorini (2007), os métodos de custeio se diferenciam quanto à questão da alocação dos custos diretos e indiretos, cujos métodos tradicionais são denominados custeio por absorção e custeio variável.

No custeio por absorção, todos os custos fixos e variáveis são acoplados aos produtos. Assim, os custos dos produtos incorporam todos os gastos ineficientes, servindo de medida



quanto à aderência atual de custos da empresa ao mercado (Bórnica, 2002). Segundo Stark (2007, p.158), o método de custeio por absorção “apropria todos os custos, fixos ou variáveis à produção de determinado período [...] as despesas não ligadas à produção serão excluídas”.

Quanto ao custeio variável ou direto, Martins (2001) salienta que este elenca os custos variáveis aos produtos, sendo os custos fixos considerados como despesas do período. Para Bórnica (2002), o custeio variável é importante para decisões a curto prazo, tornando-as mais atraentes do que se refere os custos fixos. Nesse sentido, Hansen e Mowen (2003) corroboram que o custeio variável se caracteriza por atribuir apenas custos variáveis de manufatura aos produtos, de modo que o estoque final de produtos acabados é levado totalmente para o resultado do exercício (MEGLIORINI, 2007).

2.2 EMPREENDEDORISMO

As empresas buscam, a partir de um olhar com acurácia, desenvolvimento e crescimento (Dornelas, 2005). Para Dolabela (2006), empreender consiste em possuir uma visão aguçada dos sonhos e utilizar ferramentas que possibilitem a ordem das ideias e informações referente à necessidade, criando, portanto maneiras de supri-las no seguimento escolhido. Neste sentido, como a investigação empírica realizada consistiu em analisar a implantação de uma nova linha de produto dentro da empresa de sorvete, objeto deste estudo, é impreterível associar empreendedorismo com inovação.

Segundo Schumpeter (1982) a inovação refere-se à criação de processos capazes de promover a ruptura do sistema econômico por meio do surgimento de novidades. Bessant e Tidd (2009) colaboram afirmando que a inovação associa-se ao crescimento sendo que os negócios são criados a partir de ideias novas.

A inovação é vista ainda como um processo de mudança, em que produtos e processos novos ou significativamente melhorados substituem os existentes. Assim, pode ser definida como a implementação ou a significativa melhora de um produto (bem ou serviço), processo, método de marketing ou método organizacional “nas práticas de negócios, na organização do local de trabalho ou nas relações externas” (MANUAL DE OSLO, 2005, p.55).

Assim, existem quatro dimensões da inovação, quais sejam: de produto; de processo; de marketing, e; organizacional. Por fim, a inovação de produto, foco desse estudo, consiste na introdução de um bem ou serviço novo ou significativamente melhorado, seja em relação às especificações técnicas, materiais, facilidade de utilização, dentre outras características funcionais (MANUAL DE OSLO, 2005).

2.3 INDICADORES DE VIABILIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA

Segundo Gitman (2001), os estudos para a realização de um investimento tendem a considerar variáveis gerenciais, técnicas, mercadológicas, econômicas e financeiras. Assim o estudo de viabilidade aproxima a realidade a partir do modelo matemático para a simulação e interpretação de indicadores. Nesse sentido, Dornelas (2005) elucida que a elaboração financeira possibilita a tomada de decisões precisas a partir de números e informações cruzadas de acordo com projeções e planilhas elaboradas, o que viabiliza o processo gerencial.

Todavia, para a elaboração de indicadores de viabilidade econômico-financeira, é impreterível a elaboração do fluxo de caixa que, de acordo com Braga (1995), consiste no conjunto de entradas e saídas de caixa em determinado período de tempo, visto que os movimentos monetários de uma empresa não são uniformes todo o tempo. Para Zdanowicz (2000), o fluxo de caixa permite que o gestor identifique as áreas que estão utilizando maior quantidade de capital do que deveriam, o que possibilita adotar medidas que minimizem os custos e maximizem o lucro.



Em contrapartida, para tanto, é necessário à realização de previsão de vendas, ou seja, de projeções numéricas que expressão as expectativas da organização retratada em determinado instante pelas opiniões e análises de seus profissionais e do viés do mercado (MOREIRA, 2010). Dentre as decisões a serem tomadas pela empresa a formação do Preço de Vendas (PV) dos produtos é um dos elementos primordiais, sendo indispensável conhecer o custo de um produto para fixar o seu preço para comercialização (Silva, 2001; Martins, 2001).

Assim, para calcular o PV, o método comumente utilizado é o Mark-up, cuja base é o valor dos custos, ou seja, trata-se de um índice aplicado sobre o custo de um bem ou serviço para a formação do preço (Santos, 2005). Corroborando Mendes (2009) ao afirmar que valor do Custo Fixo Total (CFT) e a elasticidade do preço da demanda por esse produto influenciam na definição do Mark-up, de modo que quanto maior for o CFT, maior será o Mark-up.

Santos (2005) relaciona outros fatores que interferem na formação do preço e a demanda de mercado, tais como quantidade a ser produzida, custos de gestão da organização e custos realizados a comercialização dos produtos. Dessa forma, o PV objetiva maximizar os lucros e manter a qualidade dos produtos, portanto o cálculo seu precisa englobar a cobertura de todos os recursos (SANTOS, 2005).

Há também a Margem de Contribuição (MC), conceituada como sendo a diferença entre o PV unitário de um produto e seus custos e despesas variáveis (Padoveze, 2006). Nesse sentido, Wernke (2008) elucida que o conhecimento da MC é válido para decisões a serem tomadas a curto prazo, visando análises para minimização de custos.

Por sua vez, o Ponto de Equilíbrio (PE) consiste em um parâmetro que indica a quantidade mínima que a empresa deve atingir para que possa operar, equilibrando lucros e prejuízos (Megliorini, 2007). Assim, Dutra (2010) assegura que não existe um PE ideal, pois para cada empresa há uma receita, demanda e produtividade necessária para que se otimize os lucros e se minimize as perdas.

Desse modo, o Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC) é aquele que cobre todos os custos e despesas fixas de determinado período (Megliorini, 2007), cujo cálculo se dá em unidades (peças, metros, quilos, etc) e valor (Wernke, 2008). O Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF) consiste naquele que afirma um resultado que suporte os custos e despesas fixas, desconsiderando a depreciação (Megliorini, 2007). Por fim, há o Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE) trata-se daquele em “que as receitas totais são iguais aos custos totais acrescidos de um lucro mínimo de retorno do capital investido” (Santos, 2011, p. 47), sendo necessário que a empresa estabeleça o quanto deseja obter de lucro.

Quanto aos indicadores financeiros, a Taxa Mínima de Atratividade (TMA) refere-se a “melhor taxa, com grau de risco, disponível para a aplicação do capital em análise” (Souza; Clemente, 2004, p. 74). Para Santos (2005) esta taxa é estabelecida em função do custo de capital das empresas, de modo que no Brasil é fixada entre 12% e 15% ao ano.

No que se refere a Taxa Interna de Retorno (TIR) de um investimento, Santos (2005) a define como sendo o percentual de retorno obtido sobre o saldo do capital investido, de modo que, matematicamente, trata-se da taxa de juros que iguala o valor presente das entradas e saídas de caixa. Conforme Hoji (2010), um projeto somente será considerado economicamente atraente se a TIR for mais elevada do que a TMA, caso contrário, investir nesse negócio representaria prejuízo financeiro.

Segundo Gitman (2001), o Valor Presente Líquido (VPL) consiste em uma técnica de análise de orçamentos de capital, obtida por meio da subtração do investimento inicial. Conforme Hoji (2010), o método do VPL permite identificar um valor no instante inicial, com base em um fluxo de caixa composto por receitas e desembolsos, descontados com a TMA. Por sua vez, o *payback* é um indicador que serve para calcular quanto tempo é necessário para a empresa obter retorno do investimento aplicado, ou seja, demonstra qual será o tempo para o investidor recuperar o valor aplicado em seu empreendimento (HOJI, 2010). Assim, o *payback*



é calculado a partir do fluxo de entrada e saída (GITMAN, 2001).

Já a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) consiste em um indicador global de eficiência empresarial, que objetiva fornecer os resultados da empresa no decorrer do período, apresentado o lucro e/ou prejuízo (Marion, 2013). Assim o resultado das receitas, custos e despesas incorridos pela empresa são apropriados segundo o regime de competência (NETO, 2012).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada é classificada como quantitativa em relação a sua abordagem, visto que é caracterizada pelo emprego de mensuração e técnicas matemáticas e estatísticas de análise (Bryman, 1988). Quanto a finalidade, trata-se de uma investigação exploratória e descritiva, cuja estratégia de pesquisa consistiu em um estudo de caso que possibilita investigar empiricamente determinado fenômeno contemporâneo dentro de um contexto da vida real, quando as fronteiras entre estes não são claramente definidas (YIN, 2015).

3.1 ETAPAS DA PESQUISA

Desse modo, a pesquisa é composta por duas etapas, conforme os procedimentos de coleta de dados, quais sejam: exploratória por meio de uma *survey* com corte transversal e descritiva através de análise de documentos.

3.1.1 *Survey*

Para verificação da viabilidade econômico-financeira inicialmente realizou-se uma pesquisa de mercado por meio de uma *survey*. Segundo Gil (2002, p.50) esse procedimento de coleta de dados consiste na “solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados”.

Como população de pesquisa definiu-se os estudantes do terceiro ano do ensino médio das três maiores escolas situadas no centro da cidade de Vacaria/RS, acadêmicos do curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul/Campus Universitário de Vacaria e comerciantes de todos os segmentos, também localizados na região central do município, totalizando 625 pessoas. A adoção desta população é justificada pela localização da empresa objeto de estudo e pelo perfil dos clientes de seus outros produtos (sorvetes e picolés), de modo que, infere-se que estes provavelmente também adquiririam as paletas mexicanas, produto cuja viabilidade econômico-financeira está foi analisada empiricamente.

Desse modo, a amostra adotada foi não probabilística, por conveniência, definida por fácil acesso (Gil, 2002) composta por 240 pessoas correspondendo à cerca de 38% da população. Os dados foram coletados no mês de março de 2015, por meio de um questionário estruturado composto por 12 (doze) questões “fechadas”, a fim de identificar o perfil dos respondentes e seus hábitos de consumo. O processo de armazenagem e processamento dos dados foi efetuado pelo *Software Sphinx Plus*.

3.1.2 Análise Documental

Após a aplicação da *survey*, foi realizada uma análise documental da empresa objeto de estudo, cujo objetivo era elencar seus custos, despesas e PV praticados, para, posteriormente analisá-los de forma conjunta com aqueles decorrentes do novo produto proposto.

Assim, os dados foram coletados de documentos econômicos e contábeis, registros em



arquivos, históricos de vendas, entre outros. Por fim, realizaram-se as projeções de vendas do novo produto, sua representatividade no fluxo de caixa da empresa e, por fim, cálculos de indicadores econômico-financeiros de viabilidade expostos no referencial teórico.

3.2 CARACTERIZAÇÃO DO OBJETO DE ESTUDO

Para Jung (2004, p.158) “através de um estudo de caso é possível explicar ou descrever um sistema de produção ou sistema técnico no âmbito particular ou coletivo”. Assim, a empresa objeto deste estudo é uma sorveteria situada na cidade de Vacaria/RS, cujas atividades iniciaram-se há mais de 10 anos. Atualmente, a micro empresa atende em dois pontos de vendas centrais expandindo sua linha de produtos ao longo dos anos, fabricando também picolés e sorvetes de potes. O Quadro 1 apresenta o tipo de picolés e sorvetes, bem como a quantidade média comercializada por mês e o PV.

Quadro 1 – Vendas Mensais de Picolés e Sorvetes

Produto	Tipo	Vendas/Mês	PV (R\$)
Picolé	Base de água	900	1,50
	Base de leite	1.200	2,00
	Especial	600	3,00
Sorvete	180 ml	1.600	2,50
	1 L	600	8,50
	2 L	300	16,50

Fonte: Elaborado pelos autores.

A empresa trabalha com um mix de 12 (doze) sabores, quais sejam: chocolate, morango, uva, kiwi, nata, leite condensado, abacate, ameixa, coco, coco queimado, creme e abacaxi. A escolha destes sabores é devido a aceitação e preferência dos clientes.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Após a pesquisa de mercado, verificou-se a aceitação dos consumidores em potencial de paletas mexicanas, bem como identificou-se que estes estariam dispostos a desembolsar R\$ 5,00 por unidade. Assim, o Quadro 2 apresenta o PV, MC, custos e produção anual da empresa objeto de estudo, considerando, portanto, a inserção de paletas mexicanas no mix de produtos comercializados.

Quadro 2 – Margem de Contribuição dos Produtos

PICOLÉS	PREÇO (R\$)	MC (R\$)	MC %	C/DF unit (R\$)	PROD/ANO	C/DF total (R\$)
Base de água	1,50	0,48	0,32	0,52	10.800	5.606,75
Base de leite	2,00	0,74	0,37	0,52	14.400	7.475,66
Especiais	3,00	0,84	0,28	0,52	7.200	3.737,83
SORVETES						
180 ml	2,50	1,28	0,51	0,58	19.200	11.126,11
1 L	8,50	2,73	0,32	0,58	7.200	4.172,29
2 L	16,50	6,13	0,37	0,58	3.600	2.086,15
PALETAS						
Frutas	5,00	1,77	0,35	0,01	14.976	187,17
Mousse	5,00	1,90	0,38	0,01	14.976	187,17

Fonte: Elaborado pelos autores.



Somando-se todos os custos variáveis, obtém-se a MC em valores e percentual, o que zera os custos fixos de cada produto. Posteriormente, realizou-se o cálculo do PEC, expondo, assim, a quantidade e os valores necessários para zerar os custos fixos de cada produto. Em seguida, o PEF foi obtido desconsiderando o valor da depreciação (o rateio desta se deu entre cada produto). E, por fim, para definição do PEE considerou-se o acréscimo do lucro desejado, representado no Mark-up pela margem de lucro, multiplicado pela produção total anual de cada produto. O Quadro 3 apresenta o valor dos PE citados.

Quadro 3 – Ponto de Equilíbrio

PICOLÉS	PEC(QTDD)	PEC(R\$)	PEF(QTDD)	PEF(R\$)	PEE(QTDD)	PEE(R\$)
Base de água	11.794,29817	17.692,50	11777,65838	17.667,00	27009,21556	40.515,00
Base de leite	10.062,66146	20.126,00	10048,46472	20.098,00	27549,67702	55.100,00
Especiais	4.464,97797	13.395,00	4458,678631	13.377,00	20014,46787	60.045,00
SORVETES						
180 ml	8.659,738806	21.650,00	8606,669912	21.517,50	20613,81982	51.535,00
1 L	1.528,195198	12.996,50	1518,830062	12.911,50	15648,95721	133.016,50
2 L	340,4614192	5.626,50	338,3749924	5.593,50	6190,633392	102.151,50
PALETAS						
Frutas	105,7107893	530,00	99,00939955	500,00	24421,53987	122.110,00
Cremosa	98,63980665	495,00	92,38667207	465,00	21786,24291	108.935,00

Fonte: Elaborado pelos autores.

Para cálculo dos indicadores de viabilidade econômico-financeira, considerando a Taxa Selic praticada atualmente, o viés de inflação do País, assim como as projeções de expansão do empreendimento, adotou-se para uma TMA de 15% ao ano. Assim, obteve-se como TIR, 1.372,32% a.a. para cada tipo de paleta mexicana (fruta e cremosa). Por fim, verificou-se que nas condições e precificações apresentadas, o *payback* ocorreria com 14,42 dias. Assim, verifica-se que o empreendimento proposto é viável econômico e financeiramente e os custos advindos de sua implantação não influenciam no custo dos outros produtos comercializados pela empresa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O mercado torna-se cada vez mais competitivo, de modo que é impreterível as empresas inovarem. Nesse contexto, a possuir conhecimento aprofundado de seus produtos, custos e despesas, possibilita que os gestores estabeleçam estratégias capazes de maximizar o posicionamento das empresas nesse cenário. Com vistas a isso, a investigação empírica realizada teve por objetivo identificar se os custos de produção de sorvetes e picolés em uma micro empresa são influenciados pela implantação de uma nova linha de produtos.

Por meio de uma pesquisa de mercado verificou-se primeiramente a aceitação do mercado em relação ao novo produto proposto pela empresa, bem como a possibilidade de aquisição considerando o PV estipulado. Posteriormente, através de análise de documentos econômicos, financeiros e contábeis, verificou-se que a empresa objeto de estudo maximizaria seu lucro 63,67% se o novo produto fosse fabricado.

Identificou-se também que a implantação de um novo produto não interferiria no custo dos demais produtos da empresa, de modo que incorporá-lo ao mix de produtos refletiria em retornos econômico-financeiros para a organização. Também consistiria em uma técnica de diferenciação por ofertar algo inovador para o mercado regional ao qual integra. Assim sendo



a possibilidade de um novo produto torna a empresa competitiva em relação as demais empresa.

Reconhecem-se as limitações da pesquisa realizada em relação à impossibilidade de generalização dos resultados obtidos, bem como as condições específicas estabelecidas para a análise de viabilidade e alocação de custos e despesas. Para pesquisas futuras, sugere-se a realização de pesquisas considerando casos múltiplos, a fim de realizar a comparação entre os custos de empresas de mesmo ou diferente porte ou/e segmentos econômicos, assim como em regiões e/ou cidades distintas.

REFERÊNCIAS

- ABIS. *Associação Brasileira das Indústrias e do Setor de Sorvetes*. Dados estatísticos de consumo de sorvete. 2014. Disponível em: <http://www.abis.com.br/estatistica_producaoconsumodesorvetesnobrasil.html>. Acessado em: 10 de março de 2015.
- AGAGEL. *Associação Gaúcha de Alimentos Gelados Comestíveis*. Consumo crescente de sorvete. 2011. Disponível em: <<http://www.agagel.com.br/site/brasileiros-consumiram-1167-milhao-de-litros-de-sorvete-em-2011/>>. Acessado em: 05 de abril de 2015.
- BERTÓ, D. J.; BEULKE, R. *Gestão de custos*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BESSANT, J.; TIDD, J. *Inovação e empreendedorismo*. Rio de Janeiro: Bookman, 2009.
- BORNIA, A. C. *Análise gerencial de custos: aplicações em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BRAGA, R. S. *Fundamentos e técnicas de administração financeira*. São Paulo: Atlas, 1995.
- BRYMAN, A. *Quantity and quality in social research*. London: Routledge, 1988.
- CREPALDI, A. S. *Contabilidade gerencial: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2002.
- DOLABELA, F. *Boa ideia. E agora? Plano de negócio, o caminho seguro para criar e gerenciar sua empresa*. São Paulo: Cultura, 2006.
- DORNELAS, J. C. A. *Empreendedorismo: Transformando Idéias em Negócios*. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.
- DUTRA, R. G. *Custos: uma abordagem prática*. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GITMAN, L. J. *Princípios de administração financeira: essencial*. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. *Gestão de custos: Contabilidade e Controle*. 3 ed. São Paulo: Pioneira, 2003.
- HOJI, M. *Administração financeira e orçamentária: matemática financeira aplicada, estratégias financeiras, orçamento empresarial*. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- JUNG, C. F. *Metodologia para pesquisa & desenvolvimento*. 1 ed. Rio de Janeiro: Axcel Books do Brasil Editora, 2004.
- KAPLAN, R. S.; COOPER, R. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.
- LEONE, G. S. G. *Curso de contabilidade de custos*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MANUAL DE OSLO. *Diretrizes para coleta e interpretação de dados sobre inovação*. 3 ed. OECD/FINEP, 2005.
- MARION, J. *Contabilidade básica*. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 8ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- MEGLIORINI, E. *Custos: análise e gestão*. 2. ed. São Paulo: Pearson Pretince Hall, 2007.
- MENDES, J. T. G. *Economia: fundamentos e aplicações*. 2 ed. São Paulo: Pearson, 2009.
- MOREIRA, D.A. *Pesquisa operacional: curso introdutório*. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.
- NETO, A. A. *Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro*. São Paulo:



Atlas, 2012.

OLIVEIRA, G. P. de. *Contabilidade tributária*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

PADOVEZE, C. L. *Curso básico gerencial de custos*. 2 ed. São Paulo: Cengage Learning, 2006.

PEREZ JÚNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L. M. de; COSTA, R. G. *Gestão estratégica de custos*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RIBEIRO, O. M. *Contabilidade básica fácil*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

SANTOS, J. *Contabilidade e análise de custos: modelo contábil, métodos de depreciação, ABC-Custeio Baseado em Atividade, análise atualizada de encargos sociais sobre salários, custos de tributos sobre compras e vendas*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SANTOS, J. *Fundamentos de custos para formação de preço de venda e lucro*. 5ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SHUMPETER, J. *Teoria do desenvolvimento econômico*. São Paulo: Nova Cultural, 1982.

SILVA, J. P. da. *Análise financeira das empresas*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. *Decisões financeiras e análise de investimento*. São Paulo: Atlas, 2004.

STARK, J. A. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2007.

WERNKE, R. *Gestão de custos: uma abordagem prática*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

YIN, R. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

ZDANOWICZ, J. E. *Fluxo de caixa: uma decisão de planejamento e controle financeiros*. 8. ed. Porto Alegre: Sagra Lussatto, 2000.