

## Custos para servir: Um estudo em uma indústria de etiquetas personalizadas

### Resumo:

O objetivo principal desta pesquisa consistiu em evidenciar o custo dos principais clientes de uma indústria de etiquetas personalizadas com a aplicação do custo para servir. A metodologia utilizada na pesquisa é qualitativa, descritiva e foi realizada mediante estudo de caso. Para levantamento dos dados realizou-se entrevista e análise documental, no período de setembro e outubro de 2018. Os resultados apontaram que: a) o processo produtivo contempla quatro grupos de atividades, Administrativo, Comercial, Desenvolvimento e Produção; b) as atividades Comercial e Produção consumiram mais recursos, em torno de 53% e 22%, respectivamente; c) os custos mais representativos são salários e encargos, Pró-labore e comissões, que perfizeram 70% dos custos indiretos totais; d) os custos totais para servir os três clientes selecionados foram de 85,28%; e) a lucratividade representou 7,56%. Conclui-se que o custo para servir é uma técnica que revela muitas informações para a gestão dos negócios, mas requer uma série de controles que exige mudança de cultura e capacitação das pessoas envolvidas com a gestão de custos.

**Palavras-Chave:** Gestão Estratégica de Custos. Custeio ABC. Indústria do vestuário.

### 1 Introdução

No período subsequente a Revolução Industrial a contabilidade de custos surgiu com a finalidade de apurar o valor dos estoques e os resultados nas indústrias. Com o aumento da globalização e o interesse cada vez maior das empresas em expandir os negócios, tornou-se uma ferramenta gerencial de planejamento, controle e de fornecimento de informações para a tomada de decisão (Crepaldi, 2002; Martins, 2003). Devido ao avanço da tecnologia o setor industrial precisou adaptar suas estratégias de acordo com o mercado, fazendo uso de instrumentos gerenciais voltados, principalmente, aos seus controles internos. Com esse cenário, surgiram novas técnicas para reduzir os custos, como o uso da robótica e sistemas de gerenciamento. Com esses avanços mercadológicos a contabilidade gerencial tornou-se importante para manter a empresa competitiva e atualizada no cenário econômico (Mattos, Freitag & Starke, 2010).

Contudo, os métodos tradicionais de custeio não são suficientes para identificar o lucro por cliente e dentre as práticas modernas da contabilidade de custos tem-se o conceito denominado de custos para servir, utilizado para identificar a lucratividade de cada cliente na organização. Assim, para verificar se determinado cliente gera rentabilidade para a entidade devem-se evidenciar os custos ocorridos no processo completo de atendimento ao cliente durante determinado período (Fernandes et al., 2014). Norek e Pohlen (2001) destacam que dois clientes podem ter o mesmo volume de venda, preço e quantidade, mas para atendê-los a empresa requer um esforço diferente, isso significa que eles não geram a mesma rentabilidade.

Além disso, de modo geral, as pequenas e médias organizações não possuem instrumentos para calcular seus custos em relação aos seus produtos ou serviços. Sendo assim, desconhecem o lucro obtido com as operações de venda. Com isso, os administradores têm dificuldade em saber se o preço de venda dos produtos cobre os custos e geram resultados positivos.

Realização:

Na região do sul catarinense, existe grande número de empresas que atuam no ramo de confecções e movimentam diversos outros negócios de pequeno e médio porte. Conforme o Sindicato da Indústria do Vestuário do Sul Catarinense – SINDIVEST (2010), o Estado de Santa Catarina é o segundo polo têxtil de vestuário no Brasil e o ramo de confecções e têxtil tem participação de 18,71% na indústria catarinense.

Inserida nesse contexto tem-se a empresa em estudo que é de origem familiar e encontra-se no mercado de confecções há 13 anos e não possui estrutura de custos formalizada, sendo notório que os administradores se preocupam principalmente com o processo produtivo, deixando de lado a gestão organizacional. Como a empresa atende pedidos diferenciados e personalizados é importante identificar o custo por cliente, principalmente porque quanto maior a diversificação dos produtos, mais complexos tornam-se os processos (Nakagawa, 2001).

Perante o contexto, surge a seguinte questão da pesquisa: Como o custo para servir pode contribuir para identificar os clientes mais rentáveis de uma indústria de etiquetas personalizadas? O objetivo principal desta pesquisa consiste em evidenciar o custo dos principais clientes de uma indústria de etiquetas personalizadas com a aplicação do custo para servir.

Tendo em vista que para cada cliente o custo para servir pode ser diferente, pois no decorrer do processo até o seu final estes apresentam custos variados, o trabalho visa calcular os custos para servir de determinados clientes de uma indústria de etiquetas com o intuito de encontrar a lucratividade de cada um. Em relação ao assunto abordado, foram encontrados poucos trabalhos com enfoque em custos para servir, principalmente para indústrias de confecção, portanto o tema torna-se relevante devido a essa escassez de trabalhos na área.

No que se refere a contribuição prática da pesquisa, acredita-se que os resultados poderão servir para subsidiar o processo de tomada de decisão dos gestores da organização pesquisada. No aspecto social os resultados poderão contribuir para despertar nos gestores de outras organizações desse segmento econômico a necessidade da profissionalização do processo de gestão e, com isso, fortalecer essas indústrias, contribuindo para o desenvolvimento da região.

## 2 Referencial Teórico

### 2.1 Custos para servir

Para chegar onde almejam e estar sempre inovando é importante que as empresas acompanhem a evolução do mercado e façam uso das práticas da contabilidade gerencial para gestão da organização. Devido à competitividade as empresas precisam considerar os preços praticados no mercado. Além disso, outra forma que contribui para a geração das informações é a tecnologia que possibilita informações mais rápidas e eficazes para os administradores e seus colaboradores (Martins, 2003; Mattos; Freitag & Stark, 2010)

Contudo, as práticas tradicionais da contabilidade de custos como, por exemplo, o custeio variável, o custeio por absorção e custo padrão, não são suficientes para identificar a lucratividade que cada cliente traz efetivamente para a empresa, em um ambiente econômico altamente competitivo. De acordo com Mattos, Freitag e Stark (2010), ao longo tempo à contabilidade gerencial foi criando novos métodos para suprir as necessidades dos seus usuários internos, que são os gestores e administradores, para a devida tomada de decisão. Um instrumento que surgiu para suprir tal necessidade é a utilização de custos para servir, que busca

Realização:

reconhecer a lucratividade de cada cliente em particular.

Para Braithwaite e Samakh (1998), no intuito de diminuir seus custos para tornar-se mais competitivas no mercado as empresas buscam métodos mais eficazes. Os custos relacionados aos clientes ganham total atenção e identificar esses gastos pode contribuir para a empresa se destacar no mercado e aumentar sua lucratividade. Guerreiro, Bio e Merschmann (2008) enfatizam que nas empresas que possuem diversos produtos, torna-se mais difícil encontrar o custo específico de um determinado produto. Assim, uma ferramenta como a margem de contribuição não é o suficiente para visualizar a rentabilidade dos clientes. Logo, torna-se relevante o cálculo dos custos para servir para a identificação do lucro individual dos clientes. Com o conhecimento dos clientes mais lucrativos a organização consegue focar seus esforços nesses clientes para aumentar o resultado da empresa no final do período.

Segundo Faria e Costa (2005), a forma de calcular o custo para servir de cada cliente deve levar em consideração algumas estratégias como: a personalização que leva a preço diferenciado e o investimento em um cliente mais rentável, ou seja, aquele que individual gera um lucro satisfatório. Robles, Robles e Faria (2005) e Faria, Borinelli e Mantovani (2010), salientam que as organizações buscam no cenário atual calcular os custos para servir, a fim de encontrar a real rentabilidade para a empresa, pois cada cliente exige um tempo e atendimento diferenciado. Para tanto, é importante ter um sistema de gestão eficiente que priorize a diminuição de custos nesses processos.

Faria e Costa (2005), destacam que para encontrar o lucro é preciso reconhecer custos como: os de pré-venda, os de distribuição e os de pós-venda. Os custos de pré-venda são aqueles que exigem uma ação entre fornecedor e cliente; os custos de distribuição são aqueles que dependem da localização, da distância, do meio de transporte utilizado, do combustível e do acesso ao local; custo da pós-venda é aquele que disponibiliza ao cliente a assistência. Portanto, deve-se ter conhecimento desses gastos para conseguir encontrar a rentabilidade de cada cliente para identificar sua devida importância na empresa.

Cabe destacar de acordo com Faria, Borinelli e Mantovani (2010) que é necessária uma mudança na visão dentro da empresa para colocar em prática o custo para servir, pois nem sempre é possível identificar facilmente todos os custos relacionados ao produto, pois para isso é preciso análises profundas. Obtendo esse conhecimento a empresa consegue saber o quanto cada cliente é rentável e se este gera resultados positivos ou negativos. Na concepção de Howcroft (2005) para utilizar o método de custos para servir e alcançar seus objetivos é preciso uma iniciativa interna na empresa, no intuito de saber qual cliente gera mais lucratividade e que cria maior valor para a organização.

Por meio do estudo realizado por Kaplan (1989) e apresentado por Kaplan e Cooper (1989), foi possível identificar que 20% dos clientes mais lucrativos geravam 225% do total de lucros, 70% dos clientes estavam no ponto de equilíbrio e 10% geravam prejuízo correspondente a 125% do total de lucros. Salienta-se que devido à necessidade de identificar a lucratividade individual de cada cliente o custo para servir é mensurado a partir da metodologia do custeio baseado em atividades (GUERREIRO; BIO; MERSCHMANN, 2008). Portanto, sabe-se que o custo para servir é uma derivação do custeio baseado em atividades, devido ao fato que é preciso identificar os custos indiretos e diretos dos produtos e serviços.

Realização:

## 2.2 Método de custeio ABC - *Activity Based Costing*

Cada método de custeio apresenta contribuições para algum tipo de informação, função e finalidade, como o ABC, variável e absorção. As empresas devem analisar qual atende suas finalidades e se mostra mais eficaz para colocar em prática. Após analisar os benefícios e vantagens deve-se implantar uma estratégia para que o trabalho tenha sucesso (Mauad & Pamplona, 2001).

Devido a carência de um método de custeio que reconhecesse adequadamente os custos indiretos aos produtos e serviços, surgiu o *Activity Based Costing* – ABC. Essa metodologia de identificar os custos ocorridos no processo de produção tornou-se essencial, tendo em vista que nos outros métodos esses custos, muitas vezes, não são reconhecidos de modo eficaz. O ABC permite identificar três tipos de custos diferentes: a) por produtos; b) por canal; e c) por clientes. Baseando-se nos resultados obtidos em cada atividade, os administradores conseguem verificar em qual atividade o consumo está sendo maior (Faria & Costa, 2005).

Conforme Cokins (2015), o ABC utiliza os produtos, as linhas de serviço, os canais e os clientes para encontrar o custo final. Para conseguir informações precisas e eficazes é preciso identificar o custo de todas as atividades indiretas relacionadas ao produto ou serviço. O diferencial desse método é que ele evidencia os custos indiretos do início ao fim, ou seja, desde o processo de fabricação do produto até o suporte final ao cliente.

O ABC vem se destacando nas organizações, por ser o método que possibilita fazer o cálculo dos custos indiretos com mais exatidão, além de agregar as áreas de vendas, transportes, distribuição e logística. Sendo assim, a diferença em relação aos outros métodos de custeio é o tratamento em relação aos custos indiretos (NAKAGAWA, 2001).

Martins (2010) salienta que o ABC tem como objetivo os processos e, a partir destes, a empresa evidencia quais atividades incluir no custeio. Quando a organização é dividida em departamentos, uma única atividade pode passar por vários departamentos, como por exemplo, departamento de compras e financeiro. Portanto, é possível identificar o quanto gasta em cada uma dessas atividades. Uma das vantagens de implantar o ABC é que torna a organização mais competitiva, devido à informação útil que esse método de custeio proporciona. Para Ferreira (2007), o ABC tem como finalidade diminuir as distorções causadas pelos outros métodos de custeio, fornecer informações sobre os custos dos produtos, exigindo maior registro de dados. Contudo, esse método de custeio apresenta algumas fragilidades como dificuldades na coleta e registro dos dados.

Os custos indiretos são aqueles que ocorrem em diversos processos da entidade. Assim no custeio ABC são distribuídos inicialmente para as atividades e, posteriormente aos produtos e serviços. Portanto, torna-se fundamental apurar os custos indiretos no intuito de encontrar o valor mais próximo da realidade (Santos & Padrones, 2015). Para Wernke (2005), os produtos consomem as atividades e é por essas atividades que incorrem os custos, por isso torna-se relevante a aplicação do ABC.

Nota-se que o método ABC surgiu para melhorar a exatidão das informações, para isso são necessários alguns passos para a implementação desse método. O primeiro é identificar as atividades relevantes dentro de cada departamento. O segundo é direcionar os custos para as

Realização:

atividades. O terceiro é selecionar os direcionadores de custos e o quarto e último é atribuir os custos aos produtos e serviços (Martins, 2003).

Pesquisas anteriores abordaram sobre custos para servir Robles, Robles e Faria (2005), Faria, Borinelli e Mantovani (2010), Fernandes et. al (2014), Marçal, Souza e Gasparetto (2017) no contexto brasileiro. Robles, Robles e Faria (2005), fizeram um estudo em uma empresa do setor de tintas decorativas referente a seus custos logísticos de distribuição utilizando a ferramenta dos custos para servir para aperfeiçoar os resultados da empresa. Após diversas entrevistas com os profissionais das áreas de controladoria, operação, logística vendas e marketing, os autores implantaram um modelo do Custeio Baseado em Atividades para a gestão dos custos para servir.

Faria, Borinelli e Mantovani (2010) analisaram as atividades que podem ser desenvolvidas em nível multidimensional dentro de uma empresa de serviços logísticos. Para realizar as análises foram coletados dados sobre filiais, rotas e clientes que geram maior lucro para a empresa. Os autores constataram que essa organização não controlava seus custos. Portanto, foram realizadas diversas análises para aperfeiçoar a gestão, uma das estratégias foi aplicar os custos para servir para o gestor encontrar a lucratividade por cliente.

Fernandes et. al (2014) por meio de uma pesquisa-ação em uma empresa de serviços, mais precisamente de administração condominial, verificaram de que forma os custos para servir contribuem para gerar informações precisas e confiáveis para a organização, a fim de identificar os clientes mais rentáveis. Os resultados apontaram que os serviços prestados para os clientes eram cobrados igualmente. Após a pesquisa verificou-se que 60% dos clientes eram rentáveis e 40% eram não rentáveis. Assim os autores concluíram que era preciso cobrar preços diferenciados.

Marçal, Souza e Gasparetto (2017) realizaram uma pesquisa em uma empresa de *software* com o objetivo de identificar os clientes mais rentáveis. Verificou-se que 40% dos clientes geram 100% do lucro da empresa, 40% tem rentabilidade intermediária e geram 25% da lucratividade, enquanto os menos rentáveis representam os 25% do faturamento.

### 3 Procedimentos Metodológicos

A pesquisa classifica-se como qualitativa em relação à abordagem do problema, pois conforme Richardson (2008) a pesquisa qualitativa busca compreender as informações detalhadamente, por meio de entrevistas, observação e comportamento do entrevistado, além de ser fundamental para a boa relação entre o entrevistador e o entrevistado. Prodanov e Freitas (2013) comentam que na pesquisa qualitativa se tem contato direto com o ambiente e o objeto de estudo, ou seja, o pesquisado e o pesquisador tem contato físico durante o período em que o trabalho ocorrer.

Quanto aos objetivos da pesquisa o estudo enquadra-se como descritivo, pois busca apresentar os lucros obtidos com os principais clientes de uma indústria de etiquetas que tem produtos personalizados e diferenciados. Sampieri, Collado e Lucio (2006) citam que a pesquisa descritiva visa coletar os dados fornecidos e descrever as situações e acontecimentos ocorridos. Richardson (2008) menciona que nesse tipo de pesquisa desde o princípio, quando os objetivos são evidenciados, o autor já está descrevendo a pesquisa.

Realização:

Em relação aos procedimentos abordados no trabalho utilizou-se a pesquisa documental. Prodanov e Freitas (2013) observam que nesse tipo de pesquisa se analisa qualquer documento que possa ter fundamento e informações relevantes para a realização do trabalho, além de receberem tratamento analítico.

Também foi realizado estudo de caso, que tem como foco evidenciar o custo para servir de uma indústria de etiquetas. Conforme Prodanov e Freitas (2013) o estudo de caso tem como objetivo aprofundar o conhecimento em um indivíduo, família ou grupo, estudando sobre aspectos destes. Por fim, a pesquisa é participante, pois o pesquisador possui relação com a empresa estudada, por ser membro da família do sócio (Prodanov & Freitas, 2013).

### 3.1 Procedimentos de Coleta e Análise De Dados

A empresa *locus* da pesquisa foi denominada nesse estudo de Alfa, no intuito de preservar o sigilo das informações. Com sede no sul catarinense é uma indústria de etiquetas de pequeno porte que atende as necessidades das empresas de confecções da região em relação aos acessórios como: etiquetas, cintos, *tags* e metais. Após diálogo com os gestores, foi constatado que até o momento da pesquisa a empresa não possui área de custos formalizada e desconhecia os reais custos para atender seus clientes, bem como os resultados obtidos. Além disso, por não se caracterizar um processo produtivo em série, sendo que as etiquetas são fabricadas por encomenda foi o utilizado o custeio ABC.

Os dados coletados foram baseados nos históricos de venda e produção; fluxo do processo produtivo; controles de tempo por atividade; e documentos como: Fluxo de Caixa, faturamento e demais controles da organização; no período de setembro e outubro de 2018. Além disso, foi realizada entrevista semiestruturada com o sócio da empresa para identificar valores de aquisição, vida útil e valor residual dos bens de ativo imobilizado.

O primeiro passo foi identificar o processo produtivo de etiquetas, produto que foi dado ênfase nesse estudo. Para a aplicação dos custos para servir utilizou-se o custeio ABC, por meio de levantamento das atividades efetuadas no desenvolvimento, produção, vendas e distribuição das etiquetas e dos gastos incorridos no período. Nesse estudo, foram enfocados os três clientes mais representativos em relação ao faturamento do ano de 2017. Assim, buscou-se levantar os custos para servir desses clientes e os resultados das vendas, considerando os valores médios dos meses de setembro e outubro de 2018.

Para realizar o controle do tempo foi desenvolvida uma planilha e distribuída para os funcionários para cronometrar o tempo de cada atividade realizada no período de 03/09/2018 a 31/10/2018. Após coletados os dados foram tabulados em planilhas eletrônicas da Microsoft Excel para análise do custo para servir os principais clientes e o resultado da organização.

## 4-Apresentação e Análise dos Resultados

### 4.1 Caracterização da empresa e do processo produtivo

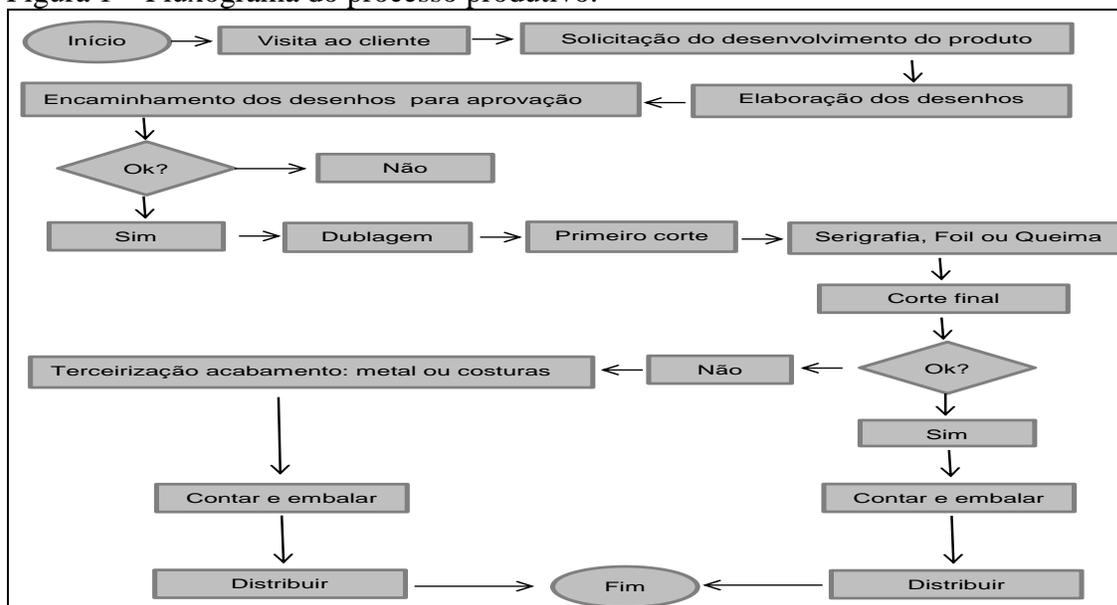
A organização em estudo foi fundada no ano de 2005, sendo que o quadro societário é composto por apenas um sócio e o regime de tributação adotado é o Simples Nacional. Localizada no sul do estado de Santa Catarina, a organização atua principalmente na produção por encomenda de artigos e acessórios para o setor de vestuário, tais como: etiquetas, cintos, *tag* e

Realização:

metal. O produto mais vendido pela empresa é a etiqueta, que representou em torno de 51,86% das vendas no ano de 2017. Dessa forma, esse estudo focaliza o custo de fabricação desse produto para atender os três principais clientes.

A carteira de clientes da empresa totaliza aproximadamente com indústrias do vestuário e as principais são confecções de grande porte também localizadas na região, tendo em vista que esse segmento econômico representa um dos mais significativos para o sul catarinense. Atualmente, a Alfa possui uma área total própria de 750m<sup>2</sup> e 10 funcionários, que são alocadas na área produtiva (cinco), no setor de desenvolvimento de produtos (dois) e nas áreas comercial (dois) e administrativa (um). O processo produtivo da etiqueta é realizado nas etapas, conforme é ilustrado na Figura 1.

Figura 1 – Fluxograma do processo produtivo.



Fonte: Elaborada pela autora (2018)

O processo produtivo do produto etiqueta inicia com a visita dos vendedores aos clientes ou pelo contato do cliente com os vendedores para solicitar o desenvolvimento de um novo produto. Em seguida, os vendedores passam a solicitação do cliente para o setor de desenvolvimento, que desenhará os produtos conforme as especificações solicitadas.

Após o desenho estar pronto este é encaminhado para o cliente para fazer a aprovação do pedido ou não. Caso o cliente aprove o desenho inicia-se o processo produtivo com a emissão de ordem de compra dos materiais necessários (couro ou sintético). O processo de compra é realizado pelo gerente de produção, a empresa conta com aproximadamente 25 fornecedores e todas as compras são realizadas por e-mail. Em seguida, é desenvolvido o fotolito, que é um filme transparente que serve como matriz para impressão, sendo que esse é confeccionado sempre em cor preta. O papel filme é exposto a luz por um determinado tempo, que possibilita que as imagens do fotolito sejam impressas na chapa, essa etapa é denominada de gravação.

Realizadas as etapas anteriores a próxima fase é a de dublagem, que consiste na colocação de dois materiais acoplados um no outro para aumentar a espessura da etiqueta, a deixando mais firme. Na sequência, é efetuado o primeiro corte, dependendo do acabamento a etiqueta pode ir para: i) serigrafia, processo em que é gravado a marca do cliente em uma tela para impressão manual da gravura; ii) foil, que é um papel fino com características metálicas e com cor, a aplicação é feita com uma matriz (marca do cliente) no sintético, sua finalidade é fazer baixo relevo com cor na etiqueta; iii) queima (sem papel) sua função é a mesma do foil, porém a etiqueta permanece na mesma cor.

Por fim é realizado o último corte para finalizar o acabamento, sendo necessário levar os produtos a uma empresa terceirizada para fazer os acabamentos como: colocação de metal, costura, controle de qualidade e contagem, pois a empresa Alfa não realiza esse processo. Finalizados esses processos é efetuada a entrega das etiquetas pelos vendedores, sendo que cada vendedor é responsável em entregar o pedido ao seu cliente. Nos casos, em que, os produtos são distribuídos por transportadora, quem fica encarregado de realizar essa atividade também é o vendedor.

Como os produtos são personalizados, ou seja, para cada venda ocorre a personalização das etiquetas conforme as especificações dos clientes, o preço de venda sofre oscilações levando em consideração os custos que serão necessários para produzi-las. Destaca-se que devido ao porte da organização, esta não possui área de custos formalizada e sistemas de informações gerenciais para suporte da gestão. Faz uso apenas do custeio variável para cálculo dos custos dos produtos, não alocando os custos indiretos que também impactam no resultado da empresa.

Assim, para identificar os custos o gerente de produção utiliza uma planilha eletrônica (Excel) e calcula o preço de venda adicionando os tributos sobre venda, margem de lucro desejada, gastos com terceiros, serigrafia, foil, matriz e embalagem utilizada.

#### 4.2 Aplicação do custeio ABC

A empresa Alfa possui aproximadamente 100 clientes, sendo que os clientes denominados nesse estudo de A, B e C foram os mais representativos no faturamento no ano de 2017, que totalizaram 30% das vendas. Os clientes D, E e F representaram 15% do faturamento e os demais corresponderam a 55% das vendas nesse período. Esses dados são expostos da Tabela 1:

Tabela 1 – Vendas por clientes em 2017

Cliente	Valor em R\$	Valor em %
A	R\$ 230.628,25	13%
B	R\$ 167.250,49	10%
C	R\$ 129.984,06	7%
D	R\$ 112.306,23	6%
E	R\$ 87.432,44	5%
F	R\$ 79.210,75	4%
Outros	R\$ 993.723,20	55%
<b>Total</b>	<b>R\$ 1.800.535,42</b>	<b>100%</b>

Realização:

Fonte: Elaborada pela autora (2018)

Após identificar os três principais clientes da empresa Alfa, inicia-se a aplicação do Custeio ABC no intuito de identificar o resultado de servi-los. Assim, na sequência, buscou-se identificar as atividades realizadas na organização que abrangem processos de pré-venda e pós-venda e foram agrupadas em quatro tipos: 1) Administrativa; 2) Comercial; 3) Desenvolvimento e 4) Produção. A tabela 2 apresenta a descrição dessas atividades:

Tabela 2 – Descrição das atividades

Grupos de Atividades	Atividades	Grupos de Atividades	Atividades
1. Administrativo	Contas a receber	3. Desenvolvimento	Desenho de produtos
	Contas a pagar		Pedido de metal
	Tesouraria		Pedido de etiqueta interna
	Emissão de nota fiscal		Desenvolvimento mostruário
	Emissão de boletos		Emissão de ordem de produção
	Operações bancárias		Compra dos materiais
2. Comercial	Visita ao cliente	4. Produção	Fotolito
	Venda de produtos		Enfesto
	Emissão de pedidos		Gravação
	Encaminhamento de produtos para beneficiamento de terceiro		Dublagem
	Distribuição e entrega do produto		Corte
	obrança de pagamentos em cheque/dinheiro		Serigrafia
			Queima
	Foil		

Fonte: Elaborada pela autora (2018)

Em seguida, foram identificados os recursos consumidos e definidos os direcionadores de recursos conforme a utilização em cada atividade. A tabela 3 expõe os custos indiretos identificados na organização e seus direcionadores que foram estabelecidos conforme estudo na empresa.

Tabela 3 – Definição e direcionadores de recursos.

RECURSOS	DIRECIONADORES	ATIVIDADES			
		Administrativa	Comercial	Desenvolvimento	Produção
ACII – Associação empresarial de Içara	Diretamente	100%			
Água	Utilização da área – m2	34,55	29,55	34,55	356,25
Alvará e IPTU	Utilização da área – m2	34,55	29,55	34,55	356,25
Combustível	Diretamente		100%		
Comissão representantes	Diretamente		100%		
Contabilidade	Diretamente	100%			

Realização:

Depreciação de computadores	Número de computadores	1	1	2	1
Depreciação de móveis e utensílios	Quantidade usada	5	8	7	4
Depreciação máquinas	Diretamente				100%
Depreciação pavilhão	Utilização da área – m2	34,55	29,55	34,55	356,25
Despesa bancária	Diretamente	100%			
Gasto com <i>Software</i>	Diretamente	100%			
Internet	Número de computadores com acesso à internet	1	1	2	1
Manutenção de veículo	Diretamente		100%		
Material de limpeza	Utilização da área – m2	34,55	29,55	34,55	356,25
Salários com encargos e Pró-labore	Total de pessoal	1	2	2	5
Seguro	Utilização da área – m2	34,55	29,55	34,55	356,25
Telefone	Número aparelhos	2	1	2	1
Vigilância	Utilização da área – m2	34,55	29,55	34,55	356,25

Fonte: Elaborada pela autora (2018)

Destaca-se que a Alfa não possui nenhum veículo, mas ela arca com os custos de combustível e manutenção dos veículos utilizados na área comercial que também apresenta gastos com comissão. Os serviços de contabilidade, mensalidade do *software*, contribuição ACII e as despesas bancárias são vinculados diretamente a administração da empresa. A depreciação de máquinas foi distribuída somente para a produção, pois as máquinas são utilizadas no processo produtivo. Os outros recursos foram alocados para todas as atividades: 1) Administração; 2) Comercial; 3) Desenvolvimento; e 4) Produção.

Para o levantamento dos custos indiretos fez-se uso dos documentos da empresa, bem como entrevista com o sócio para identificar o valor dos bens de ativo imobilizado, vida útil e valor residual. A depreciação do período foi calculada pelo método linear, segundo o sócio os bens serão utilizados até o final da vida útil, dessa forma o valor residual foi considerado igual a zero. apresentam-se na sequência os valores de depreciação para a organização em estudo.

Tabela 4 – Valor da depreciação.

Tipo	valor	valor depreciável	vida útil	depreciação (ao mês)
<b>Imóvel</b>				
Galpão	431.980,97	431.980,97	60	599,97
<b>Máquinas</b>				
1 enfesto	2.000,00	2.000,00	15	11,11
1 balancim	15.000,00	15.000,00	15	83,33
3 prensas	12.000,00	12.000,00	15	66,67
1 frequência	20.000,00	20.000,00	15	111,11
1 corte vinco	8.000,00	8.000,00	15	44,44
1 impressora automática	5.000,00	5.000,00	15	27,78
2 garras (manual)	10.000,00	10.000,00	15	55,56
1 offset <i>tag</i>	65.000,00	65.000,00	15	361,11
1 guilhotina <i>tag</i>	15.000,00	15.000,00	15	83,33
<b>Computador e Impressora</b>				
3 computadores e	7.927,00	7.927,00	10	66,06

Realização:

3 impressoras				
2 notebook	4.127,90	4.127,90	10	34,40
<b>Móveis e utensílios</b>				
11 cadeiras	1.097,14	1.097,14	10	9,14
9 mesas	2.484,00	2.484,00	15	13,80
4 armários	2.067,60	2.067,60	10	17,23
<b>Total</b>	<b>601.684,61</b>	<b>601.684,61</b>		<b>1.585,05</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Nota-se que o valor mensal da depreciação totalizou R\$1.585,05. O galpão foi o bem que sofreu maior depreciação devido ao seu custo de aquisição, sendo considerada estimativa de vida útil de 60 anos, que resultou na depreciação mensal de R\$599,97. As máquinas e equipamentos tiveram depreciação correspondente a R\$ 844,44 ao mês. Os demais bens apresentaram valores de depreciação menos significativos. A tabela 5, estão evidenciados os valores de salários e encargos para cada categoria de atividades. Na área administrativa trabalha apenas uma pessoa; a comercial e o desenvolvimento possuem dois funcionários cada área; e, na produção trabalham quatro funcionários além de um gerente de produção.

Tabela 5 – Salários e encargos

Salários e encargos	Setembro	Outubro	Média
Administrativo	1.592,12	1.592,12	1.592,12
Comercial	15.898,88	19.745,86	17.822,37
Desenvolvimento	5.463,73	5.938,44	5.701,08
Produção	7.696,24	6.988,64	7.342,44
Gerente de produção	3.366,11	3.412,18	3.389,14
<b>Total</b>	<b>34.017,07</b>	<b>37.677,23</b>	<b>35.847,15</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Observa-se que a média salarial totalizou R\$ 35.847,15 no período pesquisado, sendo que a atividade comercial consome aproximadamente 50% desse recurso, pois além dos salários e encargos tem-se as comissões dos vendedores. Na tabela 6, são apresentados o valor médio dos custos indiretos dos meses de setembro e outubro de 2018 e a distribuição para as atividades realizadas pela empresa, conforme os direcionadores expostos na tabela 6.

Tabela 6 – Definição dos gastos indiretos

RECURSOS	Valor em R\$	ATIVIDADES			
		Administrativa	Comercial	Desenvolvimento	Produção
<b>Gastos Indiretos</b>					
ACII - Associação empresarial de Içara	47,16	47,16			
Água	81,33	6,18	5,28	6,18	63,69
Alvará e IPTU	256,81	19,50	16,68	19,50	201,12

Realização:

Combustível	3.713,82		3.713,82		
Comissão representantes	9.834,97		9.834,97		
Contabilidade	1.028,50	1.028,50			
Depreciação das máquinas	844,44				844,44
Depreciação de computadores	100,46	20,09	20,09	40,18	20,09
Depreciação de móveis e utensílios	40,17	8,37	13,39	11,72	6,70
Depreciação pavilhão	599,97	45,57	38,97	45,57	469,86
Despesas bancárias	6.592,68	6.592,68			
Energia elétrica	615,63	46,76	39,99	46,76	482,12
Gasto com <i>software</i>	375,26	375,26			
Internet	55,33	11,07	11,07	22,13	11,07
Manutenção de veículo	1.705,21		1.705,21		
Material/Serviço de limpeza	402,95	30,60	26,18	30,60	315,57
Salários com encargos e Pró-labore	35.847,15	1.592,12	17.822,37	5.701,08	10.731,58
Seguro	381,59	28,9	24,79	28,98	298,84
Telefone	588,16	196,05	98,03	196,05	98,03
Vigilância	495,00	37,60	32,15	37,60	387,65
<b>Total</b>	<b>63.606,58</b>	<b>10.086,48</b>	<b>33.402,98</b>	<b>6.186,36</b>	<b>13.930,75</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Nota-se que os custos mais significativos são os salários com encargos e pró-labore, que representaram 55,88% sobre os custos indiretos totais; seguido das comissões que atingiram 15,33% e as despesas bancárias que somaram 10,28%. Os restantes dos gastos indiretos foram de 28,79%.

Verifica-se que a atividade comercial é a que mais requer recursos, representando 53% dos custos mensais; em seguida tem-se a produção com 22% dos gastos totais; os gastos administrativos corresponderam a 16%; e o desenvolvimento que representou 10% dos gastos totais. A tabela 7 mostra o resultado da alocação dos custos das atividades para os clientes A, B e C conforme o tempo despendido para atendê-los, o qual foi cronometrado nos meses em estudo pelos responsáveis de cada área. Observa-se que o valor restante foi direcionado para o grupo Outros.

Tabela 7 – Alocação dos gastos indiretos para os clientes

Atividades	Custo indireto total	Cliente A	Cliente B	Cliente C	Outros
<b>1. Administrativo</b>	<b>10.086,48</b>	<b>783,52</b>	<b>648,69</b>	<b>178,07</b>	<b>8.476,21</b>
1.1 Contas a receber	4.408,54	661,41	483,34	165,35	3.098,45
1.2 Contas a pagar	3.879,42				3.879,42
1.3 Tesouraria	480,79				480,79
1.4 Emissão de Nota Fiscal	277,28	83,95	80,13	12,72	100,48
1.5 Emissão de boleto	282,37	38,16	85,22		158,99
1.6 Banco	758,08				758,08
<b>2. Comercial</b>	<b>33.402,98</b>	<b>1.756,31</b>	<b>2.007,50</b>	<b>2.718,42</b>	<b>26.920,74</b>
2.1 Visita Cliente (deslocamento)	14.065,18	568,33	659,99	1.404,32	11.432,55
2.2 Venda de produtos	7.138,92	366,66	334,99	712,78	5.724,50

Realização:

2.3 Emissão pedidos	1.932,31	124,67	102,67	55,00	1.649,98
2.4 Distribuição produtos	3.222,97	330,00	348,33	-	2.544,64
2.5 Entrega produtos	5.195,61	366,66	561,53	179,66	4.087,76
2.6 Cobrança cheque/dinheiro	1.847,98			366,66	1.481,32
<b>3. Desenvolvimento</b>	<b>6.186,36</b>	<b>329,23</b>	<b>956,05</b>	<b>1.016,46</b>	<b>3.884,61</b>
3.1 Desenho de produtos	5.082,63	306,86	920,57	1.016,46	2.838,74
3.2 Pedido etiqueta interna	195,94	-	-	-	195,94
3.3 Pedido metal	907,78	22,37	35,48	-	849,93
<b>4. Produção</b>	<b>13.930,75</b>	<b>857,12</b>	<b>538,29</b>	<b>671,19</b>	<b>11.864,15</b>
4.1 Emissão ordem de produção	419,49	11,19	57,05	38,03	313,22
4.2 Compra de materiais	111,86	1,58	6,71	33,56	70,02
4.3 Fitolito	270,71	-	-	8,95	261,76
4.4 Gravação	829,14	33,56	20,14	20,14	755,31
4.5 Dublagem	485,94	58,17	8,95	20,14	398,69
4.6 Corte	4.013,49	161,09	114,10	255,05	3.483,25
4.7 Serigrafia	1.949,58	103,14	23,49	93,97	1.728,98
4.8 Queima	2.373,55	181,22	106,94	8,95	2.076,44
4.9 Foil	1.517,56	150,57	82,33	31,32	1.253,33
4.1.0 Enfesto	1.959,42	156,61	118,58	161,09	1.523,15
<b>Total</b>	<b>63.606,58</b>	<b>3.726,18</b>	<b>4.150,54</b>	<b>4.584,14</b>	<b>51.145,72</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Percebe-se que a atividade Administrativa enfatizou mais tempo na tarefa Contas a Receber para o Cliente A, tendo em vista que esse exige maior tempo para cobrança.

Na área Comercial o destaque foi para o Cliente C, seguido do cliente B, devido à localização destes que demanda mais tempo e recursos. Do mesmo modo, a atividade de Desenvolvimento destinou mais tempo, nesse período, aos clientes C e B, em virtude dos desenhos dos produtos.

As atividades de Produção concentraram seus esforços para atender, sobretudo, o cliente A, sendo que os outros dois estavam em fase de desenvolvimento e aprovação de produtos.

Com base nesses resultados é possível inferir que no período investigado as atividades Administrativas e de Produção estavam concentradas para atender o Cliente A, que em tese, já havia efetuado os pedidos e a compra das etiquetas; enquanto as atividades Comerciais e de Desenvolvimento enfocavam seus esforços para as vendas e desenvolvimento de produtos.

Nota-se uma importante limitação da pesquisa em relação ao período de coleta dos dados que foi realizada em apenas dois meses (setembro e outubro). Cabe observar que a indústria do vestuário apresenta especificidades no que se refere ao desenvolvimento de coleções (verão, alto verão, inverno e alto inverno) e à produção das peças. Assim, para obter um resultado mais preciso seria necessário ampliar o período de coleta de dados para doze meses, de modo a contemplar as questões inerentes à sazonalidade.

Além disso, na atividade Administrativa não foi possível mensurar os tempos precisos para atender os clientes A, B e C para as seguintes tarefas: contas a pagar, tesouraria e banco, tendo em vista que não são específicas para cada cliente. Assim, os custos dessas atividades foram alocados para o grupo Outros. Para o cliente C não foi realizada a emissão boletos, pois o pagamento é a vista.

Realização:

Na atividade Comercial não ocorreu distribuição dos produtos para cliente C no período, pois este retirou na empresa terceirizada. Na atividade de Desenvolvimento nenhum dos três principais clientes fez pedido de etiqueta interna, logo esse custo foi alocado para o grupo Outros. Na Atividade de Produção o fotolito também não foi desenvolvido para os clientes A e B, pois já tinham sido realizados em meses anteriores.

Assim, ao analisar os custos indiretos totais verificou-se que os gastos para atender o cliente C representaram 7,21%; o cliente B consumiu 6,53%; o cliente A teve um custo de 5,86% em relação ao total; e a categoria outros representou 80,41%. Destaca-se outra limitação de pesquisa, foi a definição dos principais clientes da empresa com base no faturamento do ano de 2017, que corresponderam a 30% das vendas. Contudo, no ano de 2018 essa situação não se repetiu, tendo em vista a crise econômica, que também atingiu o setor do vestuário, os Clientes selecionados representaram juntos apenas 12,35% no período investigado.

Os custos diretos contemplam serviços terceirizados, materiais, entre outros. Os serviços terceirizados são os seguintes: furar, colocar remanche, costurar, colar e embalar as etiquetas, e foram identificados conforme as notas de prestação de serviços. O consumo dos materiais foi calculado de acordo com a quantidade usada para produção de etiquetas de cada cliente. Somente não ocorreu compra de matriz para o cliente C, pois pode ser reaproveitada.

A tabela 8 apresentam-se os custos totais por cliente, que abrangem os custos indiretos e os custos diretos.

Tabela 8 – Custos indiretos e diretos

	Cliente A	Cliente B	Cliente C	Outros
Gastos Indiretos das atividades	3.726,18	4.150,54	4.584,14	51.145,72
Gastos Diretos	4.056,93	1.646,55	1.244,87	27.069,73
Serviços de terceiros para produção	418,17	450,94	219,09	2.812,37
Material	999,97	514,96	811,16	18.426,02
Matriz	177,50	303,50	-	2.367,59
Metal	2.461,29	377,15	214,63	3.463,75
Custo Total	7.783,10	5.797,09	5.829,01	78.215,45

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Nota-se, uma discrepância entre os custos diretos e indiretos para os três clientes pesquisados. Conforme destacado anteriormente, o Cliente A estava na fase de fabricação dos produtos, logo os custos diretos são mais elevados. Já para os clientes B e C a concentração era nas atividades Comercial e Desenvolvimento acarretando mais custos indiretos nesse período.

#### 4.3 Análise da lucratividade

Como a empresa Alfa trabalha com a fabricação de produtos por encomenda e atende o setor do vestuário que é muito específico, pois tem foco na produção principalmente em quatro períodos no ano, suas vendas e custos diretos não apresentam um comportamento linear.

Observou-se redução das vendas médias do ano de 2017 para 2018, sendo que o cliente A que tinha participação de 13% das vendas em 2017 no período investigado teve uma redução para 6%; o cliente B diminuiu de 10% para 3%; e o cliente C de 7% para 4%.

Tabela 9 apresenta a Demonstração do Resulto (DR) considerando os valores médios dos

Realização:

meses de setembro e outubro de 2018.

Tabela 9 - Demonstração do resultado (DR)

Descrição	A	B	C	Outros	Total
<b>Receita bruta de vendas</b>	9.182,59	5.084,24	5.365,67	145.696,80	165.329,30
Vendas de Etiquetas	7.695,16	4.491,60	4.404,00	53.108,72	69.699,48
Vendas de outros produtos	1.487,43	592,64	961,67	92.588,08	95.629,82
(-) Simples Nacional (Indústria) 7,45%	573,29	334,62	328,10	3.956,60	5.192,61
(-) Simples Nacional (Comércio) 6,95%	103,38	41,19	66,84	6.434,87	6.646,27
<b>Receita Líquida</b>	8.505,92	4.708,43	4.970,74	135.305,33	153.490,41
(-) Custo das etiquetas	7.783,10	5.797,09	5.829,01	78.215,45	97.624,65
(-) Custo de outros produtos	578,50	148,16	371,18	42.262,22	43.360,06
<b>Resultado Líquido</b>	144,32	-1.236,82	-1.229,46	14.827,66	12.505,70

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Percebe-se que os clientes analisados apresentaram prejuízo no período devido a redução do faturamento e aos custos indiretos que se mantiveram. O resultado global da empresa teve um saldo positivo de 7,56%.

## 5 Considerações Finais

O estudo teve por objetivo, evidenciar o custo dos principais clientes de uma indústria de etiquetas personalizadas com a aplicação do custo para servir. Verificou-se que o processo produtivo da empresa ocorre em diversas etapas, as quais foram classificadas em quatro grupos de atividades: Administrativo, Comercial, Desenvolvimento e Produção. Com a aplicação do Custeio ABC verificou-se que as atividades Comercial e Produção são as que consumiram mais recursos, representando 53% e 22%, respectivamente, dos custos indiretos mensais. Os custos mais significativos são os salários com encargos e pró-labore, que representaram aproximadamente 56% sobre os custos indiretos totais; seguido das comissões que atingiram 15%.

Ao analisar os custos totais constatou-se que os gastos totais para atender o cliente A e os Outros teve um saldo positivo. Já em relação aos clientes B e C teve um resultado negativo, devido ao esforço para atendê-los. A partir das informações do resultado dos clientes a empresa conseguirá tomar as decisões adequadas, como estratégia de marketing, vendas e busca de novos clientes.

Verificou-se como limitações da pesquisa a falta de interesse dos funcionários em registrar os tempos requeridos para o desenvolvimento das atividades, sendo necessário realizar acompanhamento diário para que esses dados fossem informados corretamente. Os três clientes que foram selecionadas para a pesquisa com base no faturamento no ano de 2017 apresentaram redução no ano de 2018. Isso ocorreu devido à instabilidade do mercado do vestuário e refletiu na diminuição dos pedidos desses clientes e a empresa Alfa teve que ir em busca de novos clientes para se manter.

O período de coleta dos dados, que compreendeu dois meses, não foi suficiente para que o estudo apresentasse um resultado mais preciso devido às particularidades da indústria de etiqueta pesquisada que para desenvolver, fabricar e distribuir seus produtos necessita de um período superior a um mês. Outra limitação refere-se a impossibilidade de elaborar a Curva da Baleia,

tendo em vista que a amostra contemplou apenas os três principais clientes.

Apesar das limitações encontradas no decorrer da pesquisa, o estudo revelou algumas informações que o sócio desconhecia, como por exemplo que os clientes B e C deram prejuízo no período da pesquisa e as despesas bancárias que é o terceiro gasto mais representativo da empresa. Com base nos resultados o proprietário adotou política de vendas que exige quantidade mínima do pedido por cliente no intuito de tornar as vendas mais lucrativas.

Conclui-se que as técnicas mais avançadas como o custo para servir contribuem muito para a gestão dos negócios. Entretanto, ainda há inúmeros desafios a serem superados, sobretudo em empresas de menor porte, como falta de preparo das pessoas. Essas práticas requerem mudança cultural na organização, sendo necessário explicar a importância do apontamento dos dados de produção às pessoas envolvidas, visando seu comprometimento para geração de informação gerencial correta.

Para futuras pesquisas sugere-se ampliar o tempo de coleta de dados, além de realizar mais pesquisas no mercado que a empresa está inserida, aplicando o método ABC, para poder comparar os resultados e aprimorar a gestão do ramo de indústria de etiquetas personalizadas e acessórios para as empresas de confecções.

## REFERÊNCIAS

- BERTI, A. **Contabilidade e análise de custos**. (2006) 1. ed. Curitiba: Juruá.
- BRAITHWAITE, A.; SAMAKH, E. (1998). The cost-to-serve method. *International Journal Of Logistics Management*, v. 9, n. 1, p. 69-84. Disponível em: <<https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/09574099810805753>> Acesso em: 10 abr. 2018.
- COKINS, G. (2015) Measuring customer value: how BPM supports better marketing decisions. **Business Performance management magazine**, Cleveland, v.4, n. 1, fev.
- CREPALDI, S. (2002). **Curso básico de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- FARIA, A. C.; COSTA, M. F.G. (2005). **Gestão de custos logísticos**. São Paulo: Atlas.
- FARIA, A.; BORINELLI, M.; MANTOVANI, N. (2010) Análises multidimensionais e o conceito do custo para servir em empresas de serviços logísticos: uma pesquisa-ação. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 9, p. 126-144, 1 ago. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34770>>. Acesso em: 12 abr. 2018.
- FERNANDES, M. G. et al.. (2014) Custo para servir clientes: uma pesquisa-ação em administração condominial na Baixada Santista (SP). **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 33, n. 3, p. 1-19. Disponível em: <<http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/22473/14030>>. Acesso em: 12 abr. 2018.
- FERREIRA, J. A. S. (2007). **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- GUERREIRO, R.; BIO, S.R.; MERSCHMANN, E.V.V. (2008) Cost-to-serve measurement and customer profitability analysis. **International Journal of logistic management**. v. 19. n. 3.
- HOWCROFT, J. (2005) **Understanding profitability through cost-to-serve**. Disponível em: <[www.advisorbase.co.nz/CosttoServe.pdf](http://www.advisorbase.co.nz/CosttoServe.pdf)>. Acesso em: 10 abr. 2018.
- KAPLAN, R. S.; COOPER, R. (1998) **Custo e desempenho: administre seus custos para ser**

Realização:

**mais competitivo.** São Paulo. Editora Futura. Disponível em: <<https://www.estantevirtual.com.br/livros/robert-s-kaplan-robin-cooper/custo-e-desempenho/58928936>> Acesso em: 10 abr. 2018.

MARÇAL, J. G. K.; SOUZA, F. F.; GASPARETTO, V. (2017) Custos para servir e rentabilidade de clientes em uma empresa de desenvolvimento de softwares. In.: XXIV Congresso Brasileiro de Custos. Florianópolis. **Anais XXIV Congresso Brasileiro de Custos.** Florianópolis. 2017. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4350>> Acesso em: 10 maio 2018.

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

MARTINS, E. (2010) **Contabilidade de custos.** 10. ed. São Paulo: Atlas.

MATTOS, M. A.; FREITAG, V. C.; STARKE, P. C. J. (2010) Os estágios evolutivos da contabilidade gerencial: estudo aplicado às empresas prestadoras de serviços contábeis de Curitiba e região metropolitana. In.: XVII Congresso Brasileiro de Custos. Belo Horizonte. **Anais XVII Congresso Brasileiro de Custos. Belo Horizonte, 2010.** Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/820/820>> Acesso em: 12 jun. 2018

MAUAD, Luiz G. A. e PAMPLONA, Edson O. (2002). O Custeio ABC em empresas de serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor. In: IX Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo. **Anais IX Congresso Brasileiro de Custos.** São Paulo, 2002. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/2636/2636>> Acesso em: 10 maio. 2018.

NAKAGAWA, M. (2001) **ABC Custeio baseado em atividades.** 2. ed. São Paulo: Atlas.

NOREK, C.; POHLEN, T. L. (2001) Cost knowledge: a foundation for improving supply chain relationships. **International Journal of Logistical Management**, v.12, n.1.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. (2013). **Metodologia do trabalho científico:** métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo.

RICHARDSON, R.; J. (2008) **Pesquisa social:** métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas.

ROBLES JR., A.; ROBLES, L. T.; FARIA, A. C. de. (2005) Custos para servir: uma proposta de aplicação para uma empresa de tintas. **Revista Universo Contábil**, v. 1, n. 1, p. 71-85. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/26128/custos-para-servir--uma-proposta-de-aplicacao-p--->> Acesso em: 02 maio. 2018.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. (2006); **Metodologia da pesquisa.** 3ª ed. São Paulo: Mc Graw Hill.

SANTOS, W. J. L.; PADRONES, K. G. S. A. (2015); **Método de custeio baseado em atividades para educação básica:** uma proposta de aplicação. Foz do Iguaçu.

SINDIVEST. **Indústria têxtil e do vestuário em SC.** 2010. Disponível em: <<http://www.sindivestcriciuma.com.br/index.php/o-setor>>. Acesso em: 05 mar. 2018.

WERNKE, R. (2005) **Análise de custo e preço de venda:** ênfase em aplicações de casos nacionais. São Paulo: Saraiva.