

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

**ANÁLISE DE CUSTOS NA CRIAÇÃO DE
CÃES DE ESTIMAÇÃO DA RAÇA SPITZ ALEMÃO**

ALISSON MOREL BALADÃO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof.^a MSc. Cassiane Oliveira Velho

PORTO ALEGRE

2016

Análise De Custos Na Criação De Cães De Estimação Da Raça Spitz Alemão

Alisson Morel Baladão¹

Cassiane Oliveira Velho²

RESUMO

O crescimento do mercado *Pet* cria um cenário favorável para o início dos negócios envolvendo a criação de cachorros de estimação. Porém, antes de iniciar as atividades, a empresa necessita não apenas conhecer o mercado que irá atuar, mas também entender as variáveis e processos internos do negócio. Assim, a gestão de custos é a ferramenta indispensável para avaliar se um canil deve começar a produção de cachorros da raça Spitz Alemão Anão. O objetivo deste estudo foi identificar quais as variáveis relacionadas à gestão de custos na criação de cães da raça Spitz Alemão Anão e a sua importância no planejamento de viabilidade deste negócio. Para este fim, foi utilizado o método de estudo de caso. Nesta pesquisa, foram identificadas as variáveis relacionadas à criação de cães as quais se dividiram entre custos fixos, variáveis e semifixos. A fim de demonstrar uma concepção gerencial fora adotado o custeio por absorção, o qual serviu de base para a empresa mensurar os custos de produção, encontrar o ponto de equilíbrio e formar seu preço de venda através da técnica de uso do *mark-up*, comparando o preço formado ao já praticado no mercado. A seguir, fora mensurado o lucro potencial através do aumento do número de ninhadas. Por fim, concluiu-se que a criação de cães deve se iniciar pois além de ser viável a atividade apresenta enorme potencial de lucro com o aumento no número de ninhadas no canil.

Palavras-Chave: Custeio por absorção, Criação de cães, Formação do preço de venda.

ABSTRACT

The growing of the Pet market creates a positive scenario for the start of business involving the creation of dog pets. However, before start activities, the company should not just know the market but also understand the variables and internal processes involved at this business. Like this, the costs management is an indispensable tool for analyze if a kennel should begin the creation of Toy German Spitz dogs. This study objective was identifying what are the variables related to the costs management about the creation of German Spitz dogs and their importance to the viability plan of that business. For this purpose, as methodology was chosen the case study method. In this research, was identified the variables related to dogs creation, this ones was separated into variable, fix and semi fix costs. In order to demonstrate a management concept had been adopted the absorption costing which was the

¹ Bacharelado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. E-mail: alissonmorel@hotmail.com.

² Mestre em Engenharia de Produção pela UFRGS. Mestre em Contabilidade e Controladoria pela Unisinos. Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. E-mail: cassiane.velho@ufrgs.br.

basis for the company to measure the production costs, calculate the breakeven point and formatting the selling price using mark-up method, comparing the selling price of this method with the market value. Next, was measured the potential profit through the growing of brooding numbers. Finally, it was concluded that the creation of dogs should start because besides it is viable, the activity presents a huge potential profit with the growing number of broodings of kennel.

Keywords: Absorption Costing, Creation of Dogs, Selling Price.

1. INTRODUÇÃO

De acordo com dados do Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2015), de cada quatro empresas abertas no Brasil em 2007, aproximadamente três sobreviveram até o segundo ano de vida. Assim, neste período, devido à falta de planejamento 24,4% das empresas brasileiras encerraram suas atividades.

Diante disso, antes de iniciar um negócio, as empresas necessitam não apenas conhecer o mercado no qual irão atuar, mas também avaliar suas variáveis internas e mensurar seus processos internos. A gestão de custos é apropriada para assegurar a sobrevivência de uma empresa diante da rivalidade no mundo dos negócios na conquista de clientes ao se monitorar as finanças e administrar a produção.

Conforme Santos *et al.* (2006) o sistema de custos se constitui em um poderoso instrumento para a tomada de decisão e investimento visando os estudos de viabilidade. Corroborando neste sentido, Martins (2010) afirma que o conhecimento de custos é vital para saber se, dado o preço de mercado, o produto ou negócio é rentável; ou, se não rentável, se é possível reduzir estes custos e torná-lo, assim, viável.

A correta utilização de um sistema de custos se percebe vital para o planejamento de qualquer negócio. Assim se devem utilizar estas ferramentas para avaliar a criação de um canil dada as potencialidades do mercado *Pet*.

Segundo a Associação Brasileira da Indústria de Produtos para Animais de Estimação (ABINPET, 2015), o mercado *Pet*, o qual inclui comida, medicamentos veterinários, produtos de higiene, acessórios, serviços e criadouros terminou o ano de 2013 com faturamento de U\$ 102 bilhões. Sete bilhões de dólares (U\$ 7 bilhões) a mais do que em 2012.

Os Estados Unidos respondem sozinhos por 30% do faturamento global. Em segunda posição, está o Brasil, que movimentou, em 2013, R\$ 15,2 bilhões. Assim, se percebe um aumento de 7,3% frente aos R\$ 14,2 bilhões de 2012. Em um comparativo com outros

segmentos, o mercado *Pet* representou 0,31% do PIB nacional, à frente dos setores de geladeiras e freezers, componentes eletroeletrônicos e produtos de beleza. Nessa contagem não entra o valor obtido com a venda de animais de estimação, que movimentou sozinha cerca de R\$ 1 bilhão, demonstrando, assim, um grande potencial para vendas (ABINPET, 2015).

Consoante a Pesquisa Nacional de Saúde 2013, realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) o país contava com aproximadamente 1,8 animais de estimação por domicílio e este número tende a crescer, o que incentiva ainda mais a multiplicação de negócios neste setor.

Há uma preferência da população brasileira pelos cachorros, os quais correspondiam a 39,43% dos animais de estimação em 2013 segundo estimativas da ABINPET (2015) e de acordo com os dados do IBGE que demonstram que 44,3% dos domicílios brasileiros possuem cães. O que equivale a uma população de 52,2 milhões de cães. Dessa forma, tornando o Brasil o 2º lugar no mundo de acordo com a ABINPET (2015).

Dentre todos os cachorros, os da raça Spitz Alemão Anão estão, atualmente, na moda devido ao cão chamado Boo que ficou conhecido como sendo o cachorro mais fofo do mundo pelos internautas. Os animais desta raça cuja atratividade da moda e características peculiares, como se seu pequeno porte, têm se demonstrado mais que indicados ao perfil de consumo dos brasileiros, pois é indicado tanto para quem reside em casa como para quem reside em apartamento (REDE RECORD, 2015; REVISTA COMUNI Q, 2015).

Diante deste cenário vem à tona a seguinte questão: Quais as principais variáveis relacionadas à gestão de custos na criação de cães da raça *Spitz Alemão Anão*?

Assim, o objetivo deste artigo é identificar quais as variáveis relacionadas à gestão de custos na criação de cães da raça Spitz Alemão Anão e a sua importância no planejamento de viabilidade deste negócio.

Este estudo se justifica pelo fato de ser necessário um estudo prévio da viabilidade do negócio antes de se aprovar o investimento e dar início às atividades de operação. Nesse sentido, o problema a ser resolvido é avaliar se os custos a serem incorridos na produção, associados à margem de lucro, não irão ser majorados ante o valor de mercado dos caninos. Sendo assim, pretende-se com este estudo, mostrar a importância para o planejamento de uma informação financeira completa, no qual constem os valores e que se possa fazer uma análise global do negócio, identificando, assim, a sua viabilidade em relação aos custos de criação.

Este artigo está estruturado da seguinte forma: a seção 1, Introdução, apresenta o problema de pesquisa, o objetivo de pesquisa e a justificativa para escolha do tema; a seção 2, Revisão de literatura, discorre sobre os assuntos referentes a custos, como sistemas de custeio,

custos fixos e variáveis, custos diretos e indiretos, custos semifixos e semivariáveis, custo dos gastos gerais, custeio por absorção e conceitos de contabilidade pecuária, assim como assuntos referentes à contabilidade gerencial, como ponto de equilíbrio contábil e formação de preço de venda; a seção 3, Procedimentos Metodológicos, apresenta a qualificação do artigo e o método de pesquisa utilizado; a seção 4, Análise de dados, apresenta as variáveis de gestão de custos envolvidas no processo de criação de cães, a análise de viabilidade do negócio, a formação do preço de venda e a análise das receitas, lucro e dos custos; a seção 5, Considerações Finais, sintetiza os principais achados do estudo, traz a resposta ao problema de pesquisa e sugere futuras pesquisas na área.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1) CONTABILIDADE DE CUSTOS

Segundo Bornia (2010), a contabilidade de custos surgiu com o intuito de determinar os custos dos produtos fabricados. Os sistemas de custos podem ajudar no gerenciamento das empresas basicamente através de duas maneiras: auxílio ao controle e auxílio à tomada de decisão. No que se refere ao controle, os custos podem indicar onde problemas ou situações não previstas podem estar ocorrendo, através da comparação com padrões e orçamentos. Informações de custos também são utilizadas como subsídio aos processos decisórios da administração da empresa, subsidiando assim os gestores na decisão de investir em um novo negócio.

2.1.1) Conceitos Iniciais

Gasto é o valor de qualquer insumo adquirido pela empresa, independentemente de ter sido utilizado ou não. Não é sinônimo de desembolso, que é o ato do pagamento, que pode ocorrer em um momento diferente do gasto (BORNIA, 2010).

O Custo de fabricação é o valor dos insumos usados na fabricação dos produtos da empresa como materiais, mão-de-obra, energia elétrica, máquinas e equipamentos, entre outros. Se diferencia do gasto pelo fato de que este último se refere aos insumos adquiridos,

enquanto o custo está relacionado somente com os insumos efetivamente utilizados na produção.

Na compra de uma máquina o gasto refere-se ao valor total da compra, enquanto a parcela de máquina utilizada no período dá origem a custos. A parte dos equipamentos consumida no período, o desgaste, é considerada como um item do custo denominada depreciação.

2.1.2) Custos Diretos e Indiretos

Os custos da empresa, dos produtos, das operações, enfim, do objeto que está sendo examinado e analisado, classificados em diretos e indiretos para fornecer informações que determine o montante mais realístico do custo desse objeto e também para o controle dos centros de custos de todos os segmentos que tiverem seus custos identificados e acumulados, e a diferença entre direto e indireto é que o indireto não pode ser identificado naturalmente, ele depende do emprego de recurso, de taxas de rateios, de parâmetros para ser identificado. Já o custo direto pode ser identificado naturalmente sem precisar de recursos que o identifique (LEONE, 2009).

Custos diretos compreendem os gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação aplicados diretamente no produto. Esses custos são assim denominados porque seus valores e quantidades em relação ao produto são de fácil identificação. Assim, todos os gastos que recaem diretamente na fabricação do produto são considerados Custos Diretos (RIBEIRO, 1999, p.28).

Custos Indiretos compreendem os gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação aplicados indiretamente no produto [...] são assim denominados por ser impossível uma segura identificação de seus valores e quantidades em relação ao produto (RIBEIRO, 1999, p.28).

2.1.3) Custos Fixos e Variáveis

Os termos custos fixos e custos variáveis são geralmente usados para descrever como um custo reage às mudanças na atividade. Um custo variável é um custo que é proporcional ao nível da atividade; e um custo fixo é constante no total, na faixa de volume relevante da atividade esperada que está sendo considerada (LEONE, 2009).

Outra característica também importante na prática dessa divisão; considera a relação entre período e volume de atividade, esse fato é de extrema importância na prática para não se

confundir custo fixo com custo recorrente (repetitivo). Por exemplo, se o aluguel é reajustado mensalmente em função de qualquer índice e nunca é igual em dois períodos subsequentes, não deixa de ser um custo fixo, já que em cada período seu valor é definido e independente do volume produzido (MARTINS, 2003).

2.1.4) Custos Semivariáveis e Semifixos

Para Viceconti e Neves (2003, p.19) os “Custos Semivariáveis são custos que variam com o nível de produção que, entretanto, tem uma parcela fixa mesmo que nada seja produzido”.

“O custo de manutenção é, normalmente, um custo semivariável, pois sempre é constituído de uma parte fixa (os custos da atividade quando o volume de serviços é igual a zero) e uma parte variável (que deve variar de acordo com o parâmetro da atividade, que serve como referencial). O custo semivariável deverá ser sempre analisado para se determinar essas duas partes. Existem vários métodos estatísticos e matemáticos usados para essa determinação. (Leone 2009, p.74)”

Ainda segundo afirmam Viceconti e Neves (2003, p.19) os “Custos Semifixos são custos que são fixos numa determinada faixa de produção, mas que variam se há uma mudança desta faixa”.

2.1.5) Custos dos Gastos Gerais

Compreende todos os gastos que a empresa incorre para a produção e que não correspondam à mão-de-obra e aos gastos com materiais (VICECONTI; NEVES, 2003).

Os Gastos Gerais de Fabricação mais comuns são: aluguel da fábrica, energia elétrica, depreciação, combustíveis e lubrificantes, etc. (RIBEIRO, 1999, p.117).

Os gastos gerais podem ser divididos em gastos diretos e gastos indiretos. São Diretos aqueles que incidem diretamente na fabricação, sendo facilmente identificados as suas quantidades e os seus valores em relação aos produtos, e os Indiretos são aqueles que não possuem meios mais seguros que permitam perfeita identificação dos gastos em relação ao produto, precisando, portanto, de critério de rateios que possam ser utilizados, visando o mais adequado para cada caso (RIBEIRO, 1999).

2.1.6) Sistemas de Custeio

No Sistema de produção contínua, normalmente não há pedido do cliente, os produtos são fabricados em série e padronizados. A função comercial estuda o mercado, às vezes induz o mercado a sentir a necessidade de consumir o produto e isso é feito, principalmente por meio da propaganda, se o mercado aceitar o produto a empresa terá condições de oferecê-lo pelo preço que o mercado estiver disposto a pagar. O processo de produção é comandado pela função comercial (LEONE, 2009).

Já o Sistema por ordem de produção é o sistema de custos que acumula e registra dados de operações das fábricas que trabalham sob o regime de encomenda, onde o trabalho da empresa começa com o pedido, fazendo um orçamento do serviço ou do produto para discussão com o cliente. Após aprovado o orçamento, a gerencia emite a ordem de produção a fábrica para produzir o produto ou o serviço solicitado, com isso a empresa controla individualmente o consumo desses fatores produtivos, sabendo perfeitamente o que está sendo consumido, por quem, e com que finalidade.

Dado a natureza do negócio, a criação de animais de estimação, o mais indicado é o uso do sistema de produção contínua, pois após a reprodução dos animais, a empresa deve se utilizar das ferramentas mercadológicas para oportunizar a venda destes de acordo com o valor de mercado.

2.1.7) Método de Custeio por Absorção

Segundo Martins (2010), o custeio por absorção é um método que consiste em apropriar todos os custos de produção aos bens elaborados, e todos os outros gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços.

Segundo Santos (2005), este método é considerado básico para a avaliação de estoques pela contabilidade financeira, para fins de levantamento de Balanço Patrimonial e de Resultados, com a finalidade de atender as exigências fiscais e societárias, entre outras, mas o considera falho como instrumento gerencial, pois tem como premissas básicas os “rateios” dos chamados custos fixos que apesar de aparentarem lógicos, podem trazer distorções nos resultados.

2.1.8) Alguns Conceitos de Contabilidade Pecuária

Em concordância com Marion (2014), os filhotes de cão que serão comercializados pela empresa deverão ser classificados como estoque. Já os animais destinados à procriação que não serão vendidos (cães reprodutores ou cadelas matrizes), serão classificados no Ativo Não Circulante - Imobilizado.

Quanto à distribuição dos custos, o raciocínio é o mesmo que se aplica a uma indústria, os custos indiretos - manutenção de máquinas, conservação, energia elétrica etc.- não são somados ao valor da máquina, mas distribuídos proporcionalmente ao produto. Assim, os custos do canil (salário, alimentação, depreciações de reprodutores, cuidados veterinários, vacinas e etc.) serão rateados proporcionalmente entre os filhotes que estão no estoque para serem comercializados para apuração do custo médio (MARION, 2014).

2.2) CONTABILIDADE GERENCIAL

Segundo Iudícibus (1998), a contabilidade gerencial pode ser caracterizada como uma ferramenta de gestão empresarial que se utiliza de várias técnicas e procedimentos contábeis utilizados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., postos numa perspectiva diferente, com um enfoque mais analítico quanto à apresentação e classificação, de modo a auxiliar os gestores o planejamento e na tomada de decisão, bem como a traçar estratégias para o negócio.

2.2.1) Ponto de Equilíbrio Contábil

O Ponto de Equilíbrio Contábil é o ponto onde o lucro será nulo. Significa que neste ponto, todas as despesas fixas foram supridas pela margem de contribuição da quantidade pré-determinada. Com o uso do ponto de equilíbrio se consegue apurar o nível de vendas necessário para liquidar os custos fixos operacionais e também mensurar a lucratividade do negócio em diversos níveis de vendas. Assim, se a empresa vender acima de determinado número de unidades terá lucro, por consequência se vender abaixo terá prejuízo. Já a margem de contribuição representa a parcela de contribuição da venda dos produtos sobre os custos fixos, descontados os custos variáveis atribuídos a eles (LEONE, 2009).

Para Calcular o Ponto de Equilíbrio em unidade e em valor precisa-se usar as seguintes fórmulas conforme demonstra a figura 1.

Figura 1- Cálculo do Ponto de Equilíbrio

Cálculo em Unidades (quantidades):	
PE_{unidades}	= $\frac{\text{Custos Fixos Totais}}{\text{Margem de Contribuição Unitária}}$
Cálculo em Valor:	
PE_{valor}	= $\frac{\text{Custos Fixos Totais}}{\text{Margem de Contribuição Percentual}}$

Fonte: SANTOS, Joel J. Fundamentos de Custos para Formação do Preço e do Lucro. São Paulo: Atlas, 2005. p.58.

2.2.2) Formação do Preço de Venda com o método do *Mark-Up*

O *mark-up* é um índice ou percentual aplicado sobre o custo de um bem ou serviço para a formação do preço de venda, tendo como finalidade de cobrir os impostos sobre vendas, taxas variáveis sobre vendas; despesas administrativas fixas; despesas de vendas fixas; custos indiretos de produção fixos e lucro. Com o método do *Mark-up*, o preço calculado para venda deve ser suficiente para cobrir os custos, as despesas e os impostos e propiciar um lucro na venda; desenvolvendo-se a estrutura do *mark-up* onde o preço é igual ao somatório dos seguintes elementos (SANTOS, 2005):

$$\text{custos} + \text{despesas} + \text{impostos} + \text{lucro} = \text{preço de venda}$$

Equação (1)

Foram utilizadas as seguintes simbologias para identificar as operações no cálculo do preço nas figuras 2 e 3.

(CD) = CUSTO DIRETO

(ITV) = IMPOSTOS E TAXAS SOBRE VENDAS

(LM) = LUCRO MARGINAL

(JMM) = JURO MÉDIO MENSAL

(TTJ) = TAXA TOTAL DE JUROS

(PFV) = PRAZO DE FINANCIAMENTO DE VENDA

(PVV) = PREÇO DE VENDA A VISTA

(PVP) = PREÇO DE VENDA A PRAZO

(MKD) = MARK-UP DIVISOR

(MKM) = MARK-UP MULTIPLICADOR

Ex. Taxas hipotéticas para formação do *mark-up*:

➤ Tributos.....	20,65%	} 23,25% {	ITV
➤ Comissões de vendas.....	2,60%		
➤ Custos administrativos fixos.....	2,00%	} 27% LM	
➤ Custos de vendas fixos.....	5,00%		
➤ Custos indiretos de produção fixos.....	5,00%		
➤ Lucro.....	15,00%		
➤ Total.....	<u>50,25%</u>		

Figura 2- Cálculo do Preço de venda a Vista com o *Mark-up*:

<i>MARK-UP</i>	
Preço de venda =	100,00% (a)
(-) ITV	(23,25%)
LM	(<u>27,00%</u>)
1º)Mark-up divisor	49,75% (b)
2º)Mark-up multiplicador = 2,01	(a ÷ b)
3º)Preço de venda com base no:	
Mark-up multiplicador	
Matéria-prima	R\$ 700,00
(+) Outros custos diretos	<u>R\$ 300,00</u>
TOTAL	<u>R\$ 1.000,00</u>
(x) Mark-up multiplicador	<u>2,01</u>
(=) Preço de venda a vista	R\$ 2.010,00
Mark-up divisor	
Matéria-prima	R\$ 700,00
(+) Outros custos diretos	R\$ 300,00
TOTAL	R\$ 1.000,00
(1) Mark-up divisor	<u>49,75%</u>
(=) Preço de venda a vista	RS 2.010,00

Fonte: SANTOS, Joel J. Fundamentos de Custos para Formação do Preço e do Lucro. São Paulo: Atlas, 2005. p.130.

Figura 3- Cálculo do Preço de venda a prazo com o *Mark-up*

1º) Cálculo do MKD (Mark-up Divisor)

$$\text{MKD} = 100\% - (\text{ITV} + \text{TTJ} + \text{LM})$$

$$\text{MKD} = 100\% - (23,25\% + 6,09\% + 27\%)$$

$$\text{MKD} = 100\% - 56,34\%$$

$$\text{MKD} = 43,66\%$$

2º) Cálculo do MKM (Mark-up Multiplicador)

$$\text{MKM} = 100\% \div \text{MKD}$$

$$\text{MKM} = 100\% \div 43,66\%$$

$$\text{MKM} = 2,290426$$

3º) CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA A PRAZO (PVP) COM BASE NO MKD:

$$\text{PVP} = \text{CD} \div \text{MKD}$$

$$\text{PVP} = \text{R\$ } 1.000,00 \div 0,4366$$

$$\text{PVP} = \text{R\$ } 2.290,43$$

O mesmo resultado deverá ser obtido com o uso da fórmula do MKM:

3º) CÁLCULO DO PREÇO DE VENDAS COM BASE NO MKM

$$\text{PVP} = \text{CD} \times \text{MKM}$$

$$\text{PVP} = \text{R\$ } 1.000,00 \times 2,290426$$

$$\text{PVP} = \text{R\$ } 2.290,43$$

4º) COMPROVAÇÃO DA PORCENTAGEM DO LUCRO MARGINAL

$$\text{PVP} = \text{R\$ } 2.290,43 = 100,00\%$$

$$(-) \text{ ITV} = (\text{R\$}532,52) = (23,25\%)$$

$$(-) \text{ CD} = (\text{R\$}1.000,00) = (43,65\%)$$

$$(-) \text{ TTJ} = (\text{R\$}139,49) = (6,09\%)$$

$$(=) \text{ LM} = \text{R\$}618,42 = 27,00\%$$

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto à forma de abordagem do problema esta pesquisa classifica-se como uma pesquisa qualitativa em função da análise e interpretação dos indicadores obtidos no levantamento de variáveis de custos. Beuren (2006, p. 92) destaca que “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”.

Quanto aos objetivos esta pesquisa classifica-se como pesquisa descritiva que, segundo Gil (2008, p.42):

[...] têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados sob este título e uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática. [...]. Há, porém, pesquisas que, embora definidas como descritivas com base em seus objetivos, acabam servindo mais para proporcionar uma nova visão do problema, o que as aproxima das pesquisas exploratórias.

Quanto ao delineamento foi utilizado o método de estudo de caso que, também segundo Gil (2008, p.54) “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento [...]”, ou seja, se trata de um método investigativo para busca de informações qualitativas e para descoberta de novos elementos ante um determinado fenômeno ou objeto de estudo.

Foi realizada uma comparação de custos na criação de cachorros com a contabilidade rural, estabelecendo esta relação dada à similaridade dos negócios visando à obtenção de lucro ante a reprodução de animais, mesmo que o primeiro vise à venda de animais de estimação e o segundo a pecuária. Dentre os pontos que se pode destacar nesta relação é a depreciação, eis que ambos os animais possuem um tempo de vida estimado para a atividade de reprodução.

Neste sentido, conforme Marion (2014, p.61):

No caso de gados reprodutores (tours e vacas), animais de trabalho e outros animais constantes do Ativo Imobilizado (por considerar que se trata de ativo tangível de vida útil limitada, pois com o passar dos anos há uma perda de capacidade normal de trabalho – no caso de animais de trabalho – assemelhando-se nesse aspecto à perda de capacidade de produção de uma máquina ou equipamento qualquer), as deduções dos valores são também denominadas de *Depreciação*.

A coleta de dados ocorreu através de entrevistas, livros e documentos, confrontando os dados coletados e localizando as variáveis correspondentes as estimativas de custo e ao valor de mercado dos cães. Assim, estes dados estão afixados em uma planilha que contém a provável receita, adotada através do valor de mercado dos cães deduzidos dos custos e despesas de criação dos animais. Os custos indiretos devem ser rateados de maneira com que se possa melhor explicitar a situação real de como os custos foram efetivamente imputados no processo.

Este trabalho identificou a viabilidade econômica de negócio em relação à implantação de um canil que terá suas atividades desempenhadas na cidade de Porto Alegre no estado do Rio Grande do Sul, considerando para tal o preço de mercado e os custos envolvidos na criação de cachorros da raça *Spitz Alemão Anão*. Para essa finalidade foi efetuada uma pesquisa de mercado para saber os custos e, o preço de venda dos animais, bem como a busca de informações em sites especializados e entrevista com um veterinário visando averiguar quais os materiais necessários para a realização desta atividade.

4. ANÁLISE DE DADOS

Para realizar a análise dos custos e das potenciais receitas na criação do canil foram utilizados dados obtidos através de documentos, de entrevistas e de relatos dos futuros proprietários da empresa que são donos dos animais tema deste artigo.

A análise dos resultados está dividida em tópicos que apresentam: as variáveis de custos envolvidas no processo de criação de cães; a análise de viabilidade do negócio; a formação do preço de venda; a análise das receitas, lucro líquido e custos.

Através das informações encontradas foi elaborada a planilha de levantamento dos custos, Apêndice I, esta forneceu subsídios para a análise dos custos, evidenciada no Apêndice II. Por fim, baseada nas duas planilhas anteriores (apêndices I e II), chegou-se na planilha de formação de preços por ninhada (apêndice III), a qual trouxe melhor percepção referente a potenciais receitas e maximização do desempenho produtivo. Dessa forma, elaborando um planejamento que serviu de base para analisar a viabilidade e a futura operacionalização dos negócios do canil.

Este estudo não estimou o custo de mão de obra, eis que as tarefas relacionadas à gestão e limpeza do canil serão realizadas pelos próprios donos, o que acarreta na dispensa do cálculo de contratação de funcionários, embora que ainda possível a contratação de no

máximo 1(um) funcionário ante a delimitação legal disposta às empresas enquadradas como Microempreendedor Individual (MEI).

4.1) VARIÁVEIS DE CUSTOS ENVOLVIDAS NO PROCESSO DE CRIAÇÃO DE CÃES

4.1.1) Custos Fixos

É representado pelo material de limpeza, água, energia elétrica, IPTU, telefone fixo e internet, imposto de Microempreendedor Individual (MEI), anuidade e registro no *Kennel Club* (órgão responsável pelo registro dos animais, o *pedigree*, e do canil ante a Confederação Brasileira de Cinofilia). Somando-se a estes os custos, os demais custos imputados às matrizes como ração de adulto (sacos de 20 Kg), vacinas, antipulgas, vermífugos, banhos, tapetes higiênicos (sacos de 30 Unidades), consultas ao veterinário e depreciações das matrizes. Todos estes custos representariam um percentual de 93,88% dos custos totais do canil, conforme demonstrado na planilha de análise de custos evidenciada no Apêndice II.

4.1.2) Custos Variáveis

São representados pela ração de filhotes (sacos de 20 Kg), ração de desmame (sacos de 1 Kg), vacinas, vermífugos (e giardicida), antipulgas (Revolution®) e pelo registro de *pedigree* dos filhotes. Estes custos representariam um montante de 6,12% sobre os custos totais da empresa.

4.1.3) Custeio por Absorção

Frente a necessidade de alocar os custos indiretos aos produtos (filhotes) foi adotado como critério de rateio o custeio por absorção. Este critério divide o custo total pela quantidade produzida (nº de filhotes disponíveis para a venda). Foi realizada a apropriação de todos os custos pela produção.

4.1.4) Ração

É a alimentação básica das matrizes e filhotes, são utilizados três tipos de ração na criação: adultos, filhotes e ração de desmame. Cada adulto consome aproximadamente 1,5 Kg de ração por mês, enquanto filhotes após o primeiro mês onde comem a ração de desmame, consomem cerca de 0,3 Kg de ração também por mês.

A ração de adulto é tratada como Custo Fixo, pois abastecem as matrizes. Ela representou 3,80% dos custos totais estimados. Já a ração de filhotes e a ração de desmame são tratadas como Custo variável, pois dependem diretamente da produção. A ração de filhotes representou apenas 0,06% do total e a de desmame representou 0,44% do total. O custo total da variável ração foi estimado em 4,31% dos gastos.

4.1.5) Vacinas

No processo produtivo, assim como a ração, as vacinas também são divididas entre matrizes (CF) e filhotes (CV) e representaram, respectivamente, 2,85% e 2,96%. Sendo assim, foram estimadas em vacinas 5,81% do custo total.

4.1.6) Consultas ao Veterinário

As consultas veterinárias serão utilizadas na manutenção de saúde das matrizes. Dado a necessidade de utilização de um profissional externo na prestação desses serviços e a essencialidade do mesmo foi estimada 1 (uma) consulta por ano para cada matriz, o que representou 1,69% do custo total.

Ante o pouco tempo em posse do criador, cerca de três meses, nenhuma consulta foi estimada para os filhotes. Nenhum valor foi também atribuído à necessidade de consultas excedentes ou emergenciais.

4.1.7) Banho

O banho se trata da higienização dos animais matrizes. Não foram considerados custos com o banho em filhotes, pois as fêmeas matrizes fazem a limpeza do animal nos primeiros meses.

Foi planejada a utilização de serviços externos a organização na prestação dessas atividades (*pet-shops*, veterinárias). Assim, foram estimados 12 (doze) banhos por ano para cada matriz, o que representou 12,67% do custo total.

4.1.8) Antipulgas e Vermífugo

Os antipulgas e os vermífugos previnem a infestação da ninhada por pragas e doenças. Os itens utilizados nas matrizes são tratados como Custo Fixo e representaram ou 17,07% dos custos totais estimados. Os itens utilizados nos filhotes são tratados como Custo variável, pois dependem diretamente da produção. Eles representaram 1,35% do custo total. O custo total das variáveis antipulgas e vermífugo foi estimada em 18,42% dos gastos.

4.1.9) Tapetes Higiênicos

Os tapetes higiênicos colaboram com a limpeza do ambiente onde se criam os cães. São o lugar que os animais utilizam para fazer suas necessidades (urina e fezes). Eles foram tratados como Custo Fixo e representaram 3,01% dos custos totais.

4.1.10) Registro de *Pedigree*

O *pedigree* ou Certificado de Registro Genealógico é um documento que tem o mesmo valor que um certificado de garantia de qualquer produto. Ele garante a procedência dos filhotes que se está adquirindo, pois registra o nome dos pais e a linha genealógica dos reprodutores. O *pedigree* é a garantia da raça pura e é emitido pela Confederação Brasileira de Cinofilia (CBKC). Por serem apenas aplicados aos filhotes, eles foram estimados como custos variáveis e representaram 1,31% do custo total.

4.1.11) Gastos Gerais

Os gastos gerais representaram os gastos estimados com impostos de MEI, IPTU comercial, água, energia elétrica, material de limpeza, telefone e internet, além de anuidade e registro do canil no *Kennel Club*. Estes são todos considerados custos fixos indiretos e representaram 33,55% do custo total.

4.1.12) Depreciação e Vida Útil das Matrizes

As fêmeas possuem uma vida útil de 5 anos enquanto os machos se estimam 8 anos. Para melhor produtividade se estimou o uso 1 (uma) matriz macho para cada 4 (quatro) matrizes fêmeas. Os filhotes não entram no cálculo de depreciação, pois sua permanência na empresa é extremamente curta, muitas vezes, logo ao nascer já são reservados e vendidos ou até mesmo reservam a cria de um cruzamento específico. Contudo, se um filhote for posteriormente fazer parte do plantel dos reprodutores ele passa a sofrer a ação da depreciação como as demais matrizes de acordo com a vida útil produtiva.

Para uma melhor análise, foram inseridos dentro do custo da depreciação do animal os custos referentes às taxas de transferência de propriedade dos cães, bem como o custo estimado de castração dos animais após o fim de sua vida útil. A depreciação (Custo Fixo) representou 19,25% dos custos totais, conforme demonstrado na planilha de análise dos custos, Apêndice II.

4.1.13) Taxa Média de Natalidade

Em geral, por serem cães de pequeno porte, tem em média de dois a três filhotes por fêmea por ninhada. Adotando uma posição conservadora e baseada no uso do princípio contábil da Prudência foi estimado para cálculo o nascimento de apenas 2 (dois) filhotes por ninhada.

4.1.14) Impostos

Os impostos, por se tratar de empresa cadastrada como MEI (Microempreendedor Individual), tem algumas facilidades, desde que a receita anual não ultrapasse certos limites

(R\$ 60.000,00 de receita bruta anual ou o valor proporcional a este valor caso o negócio seja registrado após o início do ano). O canil seria enquadrado no Simples Nacional e estaria isento dos tributos federais (Imposto de Renda, PIS, COFINS, IPI e CSLL). Assim, recolheria apenas o valor fixo mensal de R\$ 50,00 (comércio e serviços), que seria destinado à Previdência Social e à Secretaria Estadual da Fazenda (SEFAZ/RS).

Ainda se considerou para o cálculo o aumento da alíquota de IPTU, porque o imóvel dos proprietários se enquadraria como um estabelecimento comercial. Assim, apenas os impostos representaram 8,44% dos custos totais.

4.2) ANÁLISE DE VIABILIDADE DO NEGÓCIO

4.2.1) Preço de Venda do Mercado

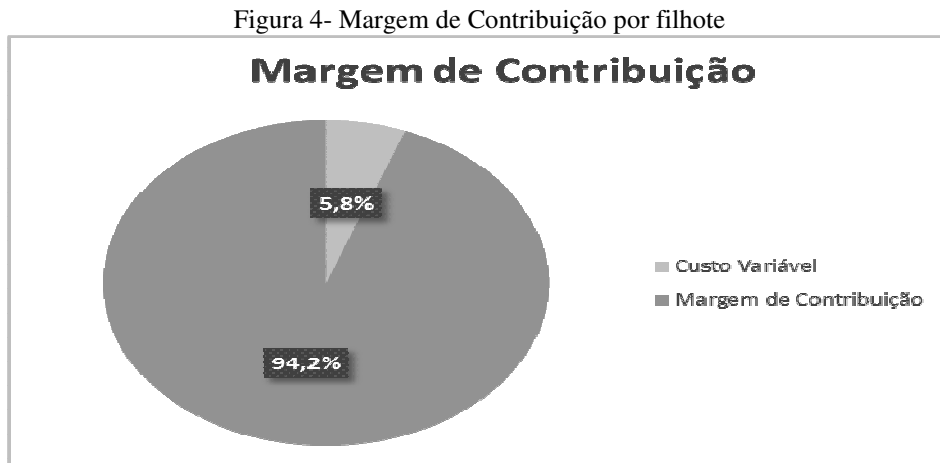
Os preços de mercado dos cães de raça *Spitz* Alemão Anão variam muito em relação ao gênero do animal, os machos possuem valor aproximado de R\$ 4.000,00, já as fêmeas, devido a sua capacidade de reproduzir filhotes, possuem valor 50% maior que os machos, representando assim um valor de R\$ 6.000,00 por cada. Estes preços são baseados em valores médios praticados no mercado identificados através de pesquisa feita em canis com o uso do *Facebook* (rede social) que é o canal de comunicação mais utilizado, atualmente, para divulgação e venda de filhotes. Foram considerados apenas os cães de boa qualidade (aqueles que além do *pedigree* possuem de maneira clara as características da raça informadas pelo *Kennel Club*).

Dada a diferença do preço em relação ao gênero e a probabilidade de 50% de nascimento para cada filhote o preço médio do filhote foi estimado em R\$ 5.000,00 (R\$ 6.000,00 + R\$ 4.000,00 divididos por 2). Embora os animais com características mais exóticas ou de alta demanda em relação à pelagem e cor (como o branco) possam atingir valores até 300% maiores no mercado.

4.2.2) Cálculo do Ponto de Equilíbrio

Representou o ponto onde o número de filhotes foi o suficiente para o pagamento de todos os custos do canil. Do preço de venda médio do mercado foram deduzidos os custos variáveis resultando na margem de contribuição de cada produto (filhote). Dados os baixos

custos variáveis envolvidos no negócio, a Margem de Contribuição alcançou 94,20 % do preço de venda conforme representado na Figura 4.



Fonte: Elaboração Própria (2016)

Em um segundo momento se somaram todos os custos fixos (Custo Fixo dos Machos, Custo Fixo das Fêmeas e Custos Indiretos) encontrando-se, assim, o Custo Total. Após, se dividiu o Custo Total pela Margem de Contribuição encontrada, resultando, assim, no encontro do Ponto de Equilíbrio do negócio o qual apontou a necessidade de criação de pelo menos 2 (dois) filhotes de cão para a viabilidade do negócio, conforme demonstrado na Figura 5.

Figura 5- Cálculo do Ponto de Equilíbrio

Ponto de Equilíbrio	
Preço de Venda (PV)	R\$ 5.000,00
(-) Custo Variável (CV)	<u>(R\$ 289,84)</u>
(=) Margem de Contribuição (MC)	R\$ 4.710,16
(+) CF Fêmeas	R\$ 3.222,30
(+) CF Machos	R\$ 2.493,80
(+) Custo Fixo Indireto (CFI)	R\$ 3.178,00
(=) TOTAL CF	R\$ 8.894,10
Ponto de Equilíbrio (TOTAL CF/ MC)	2

Fonte: Elaboração Própria (2016)

4.3) FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

4.3.1) Formação do Preço de Venda através do método do *Mark-up*

Para formar o preço de venda da ninhada foi utilizada a metodologia de cálculo do *mark-up* utilizando como parâmetro o custo total da criação de uma ninhada (2 filhotes). Este método considerou o Preço de Venda como 100% do total, após se deduziu do preço a Margem de Lucro, a qual fora estimada em 15%, encontrando-se por fim o *Mark-up* divisor que representou um índice de 85% do total. Após se dividiu o Custo Total da ninhada pelo *Mark-up* divisor e, assim, fora encontrando o Preço de Venda da ninhada e por consequência pela média o Preço de Venda por filhote, conforme demonstrado na Figura 6.

Figura 6- Cálculo do *Mark Up* em Ninhada com Margem de Lucro de 15%

Mark Up em 1 Ninhada (2 filhotes) - Margem de Lucro de 15%		
Preço de Venda	100,00%	(a)
(-) Margem de Lucro	15,00%	(b)
(=) <i>Mark-up</i> divisor (100%- LM) ou (a - b)	85,00%	
Total de Custos da Ninhada (2 filhotes)	R\$ 9.473,78	
Preço de Venda (Total de Custos/ <i>Mark-up</i>)	R\$ 11.145,62	
Preço de Venda Médio (por filhote)	R\$ 5.572,81	

Fonte: Elaboração Própria (2016)

4.3.2) Adaptação do método do *Mark-up* ao Valor de Mercado

Ao ser considerado o Preço Médio de Mercado dos filhotes em R\$ 5.000,00, conforme analisados anteriormente, para manter a viabilidade do negócio com a produção de apenas 1(uma) ninhada seria necessário a redução da Margem de Lucro e, conseqüentemente, o *Mark-up* para apenas 5,26% das receitas, conforme demonstrado na Figura 7.

Figura 7- Cálculo do *Mark Up* em Ninhada com Margem de Lucro de 5,26%

Mark Up em 1 Ninhada (2 filhotes) - Margem de Lucro de 5,26%		
Preço de Venda	100,00%	(a)
Margem de Lucro	5,26%	(b)
Mark-up divisor (100%- LM) ou (a - b)	94,74%	
Total de Custos da Ninhada (2 filhotes)	R\$ 9.473,78	
Preço de Venda (Total de Custos/ Mark-up)	R\$ 9.999,98	
Preço de Venda Médio (por filhote)	R\$ 4.999,99	

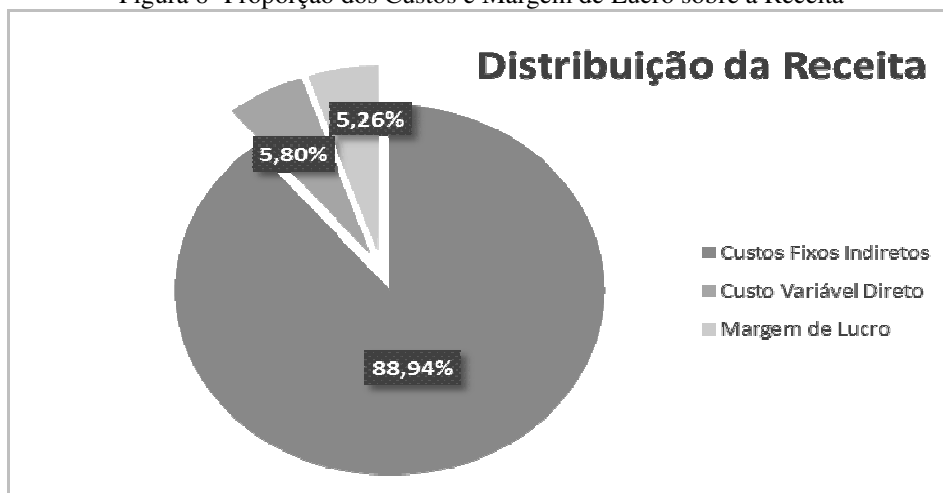
Fonte: Elaboração Própria (2016)

4.4) ANÁLISE DA RECEITA, LUCRO LÍQUIDO E CUSTOS

4.4.1) Proporção dos Custos sobre a Receita Estimada

A Figura 8 demonstra a proporção em que seria absorvida a receita total entre custos e o que restaria como lucro líquido ao criar-se 1(uma) ninhada com Preço de Venda dos filhotes estimados em R\$ 5.000,00 cada, seguindo o preço de mercado.

Figura 8- Proporção dos Custos e Margem de Lucro sobre a Receita



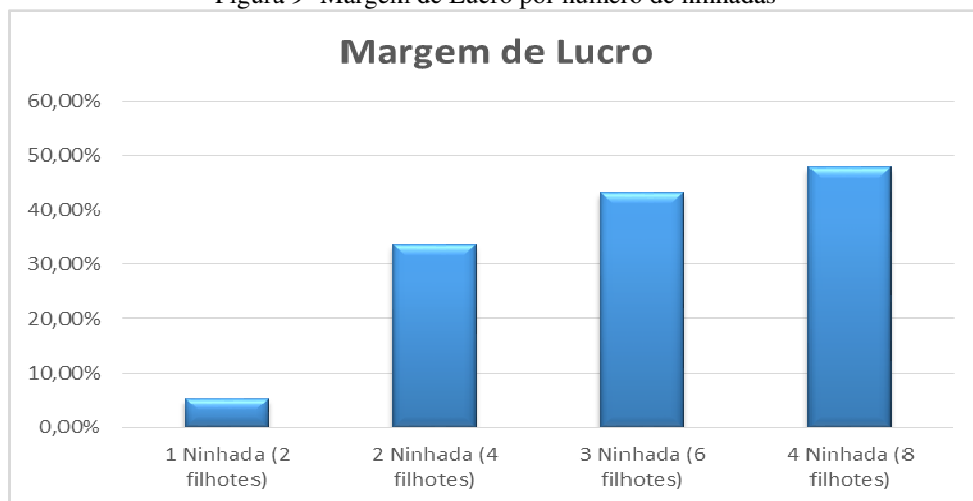
Fonte: Elaboração Própria (2016)

4.4.2) Lucro Potencial

Os custos fixos relacionados às matrizes fêmeas para efeito de planejamento são classificados como custos semifixos, pois estes variam conforme determinada faixa de produção (devido a capacidade de filhotes por fêmea). Assim, para aumentar a produção é necessário majorar o número de fêmeas do plantel e, portanto, os custos fixos a elas relacionados.

Ao utilizar o método do *mark-up* e considerando-se o aumento da produção se observa um potencial aumento nas Margens de Lucro de 5,26% na produção de 1(uma) ninhada para até 47,80% na criação de 4(quatro) ninhadas, conforme é demonstrado na Figura 9. Dados estes obtidos através da planilha de formação do preço de venda por ninhada, visualizada no Apêndice III.

Figura 9- Margem de Lucro por número de ninhadas



Fonte: Elaboração Própria (2016)

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A adoção do custeio por absorção na gestão dos custos, bem como a identificação das variáveis de custos envolvidas no processo de criação de cães e a identificação do custo total foram fundamentais para a formação do preço de venda e análise de viabilidade do negócio. Através do estudo realizado avaliaram-se os custos das atividades a serem desempenhadas e o processo produtivo, concluindo-se que a atividade de criação de cães da raça tem viabilidade através da análise dos custos e da formação do preço de venda com base nos custos de produção dessa atividade.

O cálculo do aumento no número ninhadas e, por consequência, do número de filhotes, conforme embasado na seção 4 (ANÁLISE DOS RESULTADOS), foi ponto fundamental no estudo pois possibilitou o entendimento de que a empresa tem forte potencial de lucratividade, o que reforça a ideia de entrada da empresa no ramo de criação.

Os preços ofertados pelo canil não serão mais elevados do que os oferecidos pelos concorrentes. Mesmo se considerar o fato de o canil vir a ser registrado como uma empresa do tipo MEI e que há incidência de impostos e outras taxas, ainda assim, os preços podem sofrer aumento da margem de lucro e continuarem atraentes e competitivos. Além disso, ao se regularizar o canil passará mais segurança aos interessados em adquirir os animais, pois os clientes poderão contar com garantias contratuais.

A gestão de custos como ferramenta gerencial, pode auxiliar no planejamento do processo produtivo e fortalecer o gerenciamento da empresa. Isso se dá, através do estabelecimento quantitativo dos custos e estimativas das receitas, onde ambos deverão ser computados para a execução do orçamento empresarial. Essa ferramenta não visa à simplificação da análise dos custos, pelo contrário, ela amplia o tempo de dedicação na análise dos custos, pois exige atualizações constantes a fim de garantir ajustes pertinentes e a inclusão de novas variáveis que poderão ser incorporadas com o início da produção. Um exemplo dessa inclusão que pode vir a ocorrer é o aumento ou diminuição do número de filhotes planejados, o qual proporcionaria um aumento ou diminuição da margem de Lucro estimada.

Por fim, o estudo mostrou a importância do uso dos custos como ferramenta de planejamento e não apenas de controle, como normalmente ocorre.

Como pesquisas futuras, sugere-se a aplicação de estudos relacionados à gestão de custos e de viabilidade de negócios em outros segmentos de raças de animais de estimação, bem como a análise dos custos de empresas que já estejam com suas atividades iniciadas.

REFERÊNCIAS

ABINPET, Associação Brasileira da Indústria de Produtos para Animais de Estimação. Disponível em: <http://abinpet.org.br/imprensa/noticias/abinpet-divulgadados-mercado-pet-2013/>; Acesso em: 30/11/2015.

BEUREN, I. M. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**: teoria e prática. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise Gerencial de Custos: aplicação em empresas modernas.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. **Programa Nacional de Gestão de Custos: Manual Técnico de Custos: conceitos e metodologia.** Brasília: Ministério da Saúde, 2006.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade de Custos.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <<http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv94074.pdf>>; Acesso em: 30/11/2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Rural.** 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 10ª. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

REDE RECORD. Rede Record de Televisão R7. Disponível em: <<http://entretenimento.r7.com/roberto-justus-mais/fotos/conheca-a-historia-de-boo-o-cachorro-mais-fofo-do-mundo-28092015#!/foto/1>>; Acesso em: 30/11/2015.

REVISTA COMUNI Q. Disponível em: <<http://www.revistacomuniq.com.br/site/materias/conteudo.php?id=657>>; Acesso em: 30/11/2015.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos fácil.** 6ª ed. São Paulo: Saraiva 1999.

SANTOS, Joel José. **Fundamentos de custos para a formação do preço e do lucro.** 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SANTOS, José Luiz dos; Schmidt, Paulo; Pinheiro, Paulo Roberto; Nunes, Marcelo Santos. **Fundamentos de Contabilidade de Custos.** v. 22. São Paulo: Atlas, 2006.

SEBRAE, Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Sobrevivência das empresas no Brasil: Coleção estudos e Pesquisas.** Brasília: SEBRAE, 2013. Disponível em <[http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Sobrevivencia das empresas n o Brasil=2013.pdf](http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Sobrevivencia%20das%20empresas%20no%20Brasil=2013.pdf)>; Acesso em: 30/11/2015.

VICECONTI, Paulo Eduardo V.; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo.** 7ª ed. São Paulo: Frase Editora, 2003.

APÊNDICE I – PLANILHA DE LEVANTAMENTO DOS CUSTOS

CUSTOS ESTIMADOS					
CUSTOS POR MACHO					
CUSTO	TIPO	QUANTIDADE	PERÍODO	VALOR	VALOR ANUAL
FI	Ração Adulto unitário (kg)	18	Por ano	R\$ 10,00	R\$ 180,00
FI	Banhos	12	Por ano	R\$ 50,00	R\$ 600,00
FI	Vacinas	1	Por ano	R\$ 135,00	R\$ 135,00
FI	Depreciação	1/8	Por ano	R\$ 4.380,00	R\$ 547,50
FI	Antipulgas adulto	12	Por ano	R\$ 64,90	R\$ 778,80
FI	Tapete higiênico c/30 unid.	3	Por ano	R\$ 47,50	R\$ 142,50
FI	Vermífugo	1	Por ano	R\$ 30,00	R\$ 30,00
FI	Consultas Veterinárias anual	1	Por ano	R\$ 80,00	R\$ 80,00
				SUBTOTAL	R\$ 2.493,80
CUSTOS POR FÊMEA					
CUSTO	TIPO	QUANTIDADE	PERÍODO	VALOR	VALOR ANUAL
SEMIFI	Ração Adulto unitário (kg)	18	Por ano	R\$ 10,00	R\$ 180,00
SEMIFI	Banhos	12	Por ano	R\$ 50,00	R\$ 600,00
SEMIFI	Vacinas	1	Por ano	R\$ 135,00	R\$ 135,00
SEMIFI	Depreciação	1/5	Por ano	R\$ 6.380,00	R\$ 1.276,00
SEMIFI	Antipulgas adulto	12	Por ano	R\$ 64,90	R\$ 778,80
SEMIFI	Tapete higiênico c/30 unid.	3	Por ano	R\$ 47,50	R\$ 142,50
SEMIFI	Vermífugo	1	Por ano	R\$ 30,00	R\$ 30,00
SEMIFI	Consultas Veterinárias anual	1	Por ano	R\$ 80,00	R\$ 80,00
				SUBTOTAL	R\$ 3.222,30
CUSTOS POR FILHOTE					
CUSTO	TIPO	QUANTIDADE	PERÍODO	VALOR	VALOR ANUAL
VD	Ração p/Filhotes 20KG	0,015	Por filhote	R\$ 200,00	R\$ 3,00
VD	Ração de Desmame 1KG	0,6	Por filhote	R\$ 34,90	R\$ 20,94
VD	Vacina Filhotes	1	Por filhote	R\$ 140,00	R\$ 140,00
VD	Vermífugo	1	Por filhote	R\$ 18,00	R\$ 18,00
VD	Antipulgas filhote	1	Por filhote	R\$ 45,90	R\$ 45,90
VD	Registro Pedigree	1	Único	R\$ 62,00	R\$ 62,00
				SUBTOTAL	R\$ 289,84
CUSTOS INDIRETOS					
CUSTO	TIPO	QUANTIDADE	PERÍODO	VALOR	VALOR ANUAL
FI	Imposto MEI	12	Por ano	R\$ 50,00	R\$ 600,00
FI	Aumento- IPTU/ Comercial	0,25	Por ano	R\$ 800,00	R\$ 200,00
FI	Anuidade Kennel Club	1	Por ano	R\$ 137,00	R\$ 137,00
FI	Agua	12	Por ano	R\$ 3,00	R\$ 36,00
FI	Energia	12	Por ano	R\$ 15,00	R\$ 180,00
FI	Material de limpeza	12	Por ano	R\$ 20,00	R\$ 240,00
FI	Telefone/Internet	12	Por ano	R\$ 135,00	R\$ 1.620,00
FI	Registro do Canil no Kennel Club	1	Único	R\$ 165,00	R\$ 165,00
				SUBTOTAL	R\$ 3.178,00

APÊNDICE II – PLANILHA DE ANÁLISE DOS CUSTOS

Custos Total com 1 Ninhada	100,00%	R\$ 9.473,78
Ração	4,31%	R\$ 407,88
Vacinas	5,81%	R\$ 550,00
Depreciação	19,25%	R\$ 1.823,50
Consultas	1,69%	R\$ 160,00
Banho	12,67%	R\$ 1.200,00
Antipulgas/Vermífugos	18,42%	R\$ 1.745,40
Tapete higiênico	3,01%	R\$ 285,00
Registro de Pedigree	1,31%	R\$ 124,00
Custos Indiretos	33,55%	R\$ 3.178,00

TOTAL DE CUSTOS	R\$ 9.473,78	100,00%
CFI	R\$ 8.894,10	93,88%
CVD	R\$ 579,68	6,12%

Custos Totais dos filhotes	6,12%	R\$ 579,68
Ração Filhotes	0,06%	R\$ 6,00
Ração de Desmame	0,44%	R\$ 41,88
Vacina Filhotes	2,96%	R\$ 280,00
Vermífugo	0,38%	R\$ 36,00
Antipulgas filhote	0,97%	R\$ 91,80
Registro do Pedigree	1,31%	R\$ 124,00

Custos Total Matrizes	60,34%	R\$ 5.716,10
Ração Adulto unitário (kg)	3,80%	R\$ 360,00
Banho	12,67%	R\$ 1.200,00
Vacinas	2,85%	R\$ 270,00
Depreciação	19,25%	R\$ 1.823,50
Antipulgas adulto	16,44%	R\$ 1.557,60
Vermífugos	0,63%	R\$ 60,00
Tapete higiênico	3,01%	R\$ 285,00
Consultas Veterinárias anuais	1,69%	R\$ 160,00

Custos Indiretos	33,55%	R\$ 3.178,00
Imposto MEI	6,33%	R\$ 600,00
Aumento- IPTU/ Comercial	2,11%	R\$ 200,00
Anuidade Kennel Club	1,45%	R\$ 137,00
Água	0,38%	R\$ 36,00
Energia	1,90%	R\$ 180,00
Material de limpeza	2,53%	R\$ 240,00
Telefone/Internet	17,10%	R\$ 1.620,00
Registro do Canil no CBKC	1,74%	R\$ 165,00

APÊNDICE III – PLANILHA DE FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA POR NINHADA

Mark Up 1 Ninhada (2 filhotes)		
Preço de Venda	100,00%	(a)
Margem de Lucro	5,26%	(b)
Mark-up divisor (100%- LM) ou (a - b)	94,74%	
Total de Custos da Ninhada (2 filhotes)	R\$ 9.473,78	
Preço de Venda (Total de Custos/ Mark-up)	R\$ 9.999,98	
Preço de Venda Médio (por filhote)	R\$ 4.999,99	

Mark Up 2 Ninhada (4 filhotes)		
Preço de Venda	100,00%	(a)
Margem de Lucro	33,62%	(b)
Mark-up divisor (100%- LM)	66,38%	
Total de Custos de 2 Ninhadas (4 filhotes)	R\$ 13.275,76	
Preço de Venda (Total de Custos/ Mark-up)	R\$ 19.999,94	
Preço de Venda Médio (por filhote)	R\$ 4.999,98	

Mark Up 3 Ninhada (6 filhotes)		
Preço de Venda	100,00%	(a)
Margem de Lucro	43,07%	(b)
Mark-up divisor (100%- LM)	56,93%	
Total de Custos de 3 Ninhadas (6 filhotes)	R\$ 17.077,74	
Preço de Venda (Total de Custos/ Mark-up)	R\$ 29.999,89	
Preço de Venda Médio (por filhote)	R\$ 4.999,98	

Mark Up 4 Ninhada (8 filhotes)		
Preço de Venda	100,00%	(a)
Margem de Lucro	47,80%	(b)
Mark-up divisor (100%- LM)	52,20%	
Total de Custos de 4 Ninhadas (8 filhotes)	R\$ 20.879,72	
Preço de Venda (Total de Custos/ Mark-up)	R\$ 39.999,96	
Preço de Venda Médio (por filhote)	R\$ 5.000,00	