

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ENGENHARIA
DEPARTAMENTO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO E TRANSPORTES**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO DE GRADUAÇÃO

**Implementação de sistema de custeio em uma empresa do setor
supermercadista**

DIOGO GOVEIA DE SOUZA

Orientador: Cláudio José Müller

**PORTO ALEGRE
SETEMBRO/2023**

RESUMO

A gestão de custos é fundamental para o desenvolvimento de uma empresa, trazendo visibilidade aos gestores dos seus gastos e da sua lucratividade. Em estabelecimentos com baixa margem de lucro, como em supermercados, essa gestão faz-se ainda mais necessária, pois o conhecimento de sua margem de lucro permite promover ofertas que atraiam o público. Com isso, o presente trabalho visa dar visibilidade dos custos operacionais da empresa, por meio da implementação de um sistema de custeio, para implementar seu planejamento estratégico do supermercado. Para isso, foi realizada uma pesquisa-ação na empresa visando conhecer os produtos vendidos e suas margens e aplicar os métodos Centro de Custos e *Activity-Based Costing* (ABC) para alocar os gastos em cada setor do supermercado e identificar as atividades com maiores gastos concentrados. A pesquisa demonstrou a aplicabilidade dos métodos e custeio ao estabelecimento, bem como uma significativa concentração de gastos em preparação e personalização de pedidos, características intrínsecas a supermercados.

Palavras-chave: Custeio, Supermercado, Centro de Custos, *Activity-Based Costing*, análise CVL.

1. Introdução

Uma gestão eficiente de custos pode ser utilizada como fator competitivo independente do segmento. Segundo Suzuki (2004), uma gestão convencional de custos não detalha as oportunidades de melhoria que podem ser implementadas em um negócio, trazendo uma visão nebulosa acerca dos custos dos produtos e eliminando a vantagem competitiva que pode ser obtida a partir disso. No setor do varejo, especificadamente em supermercados, a necessidade de atrair o público com promoções e ofertas requer que seus gestores estejam cientes de suas margens e do quanto gastam em cada atividade do negócio.

Nesse contexto, a gestão de custos de uma empresa é essencial para controlar a sua saúde financeira e para alavancar possíveis negócios. No curto prazo, ela serve como um instrumento para formar um mix de produtos que traga rentabilidade à empresa, como em casos de promoções, além para preparar a organização para possíveis mudanças no mercado (BERTÓ; BEULKE, 2017). Ademais, a gestão de custos bem implementada permite que o planejamento estratégico seja posto em prática, promovendo ações para o atingimento de metas e que visem o desenvolvimento da empresa, além de auxiliar a seleção de métodos de custeio adequados ao negócio (RASIA, 2011).

No entanto, uma simples gestão de custos pode não ser suficiente para alocar de forma justa e equilibrada os gastos incorridos de sua operação. Para isso, os métodos de custeio são utilizados para dividir os gastos de uma empresa de acordo com premissas de direcionamento e para entender como cada setor ou atividade utiliza os recursos. Além disso, os métodos de custeio são utilizados para reduzir custos, identificar pontos de melhoria e determinar o ponto ótimo de venda de certos produtos (ABBAS *et al.*, 2012), além de propiciar a empresa uma melhor análise da rentabilidade e da formação de preços (CORNUTTI, 2017). A partir disso, é possível estimar a quantidade necessária de produtos a serem vendidos de modo que o negócio seja rentável.

Dentre os métodos de custeio mais conhecidos, pode-se destacar o Centro de Custos, que segundo Vieira *et al.* (2015), se baseia na divisão da empresa em setores funcionais os quais terão os gastos alocados com base em direcionadores como área utilizada, energia consumida, entre outros. Quanto mais homogêneos forem os

Centros de Custos, melhor será a sua aplicação. Além desse método, o custeio ABC (*Activity-Based Costing*) se mostra como uma alternativa viável por trazer à empresa uma visão horizontalizada e baseada em atividades para o manuseio de produtos. Tais produtos devem então receber os gastos utilizados ao longo do seu ciclo (VIEIRA *et al.*, 2015). Tendo clareza acerca dos preços de seus produtos, é possível analisar a relação entre seus preços, a quantidade vendida e a lucratividade por meio de uma análise Custo-Volume-Lucro (MARTINS, 2018).

Será debatido nesse trabalho o caso de um supermercado da região metropolitana de Porto Alegre/RS. A empresa em questão baseia seu planejamento estratégico em promoções visando a atração de público, não possuindo, todavia, um controle confiável acerca da rentabilidade de suas ofertas, nem do quanto necessita vender para que tais ofertas façam sentido. Ademais, a empresa não tem clareza de quais setores do supermercado possuem os maiores gastos e se os preços de venda dos seus produtos cobrem todas as despesas. Tal ingerência pode acarretar uma margem de contribuição unitária negativa em alguns produtos, trazendo potencialmente prejuízos ao estabelecimento no curto e longo prazo.

A discussão do controle de custos em supermercados se faz necessária uma vez que, segundo IBGE (2022), o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo teve alta de 13,32% na categoria Alimentação no domicílio, em especial nas subcategorias Frutas (36,83%), Hortaliças (13,83%), Carnes (2,58%), as quais são habitualmente inseridas em promoções ao consumidor. Para reduzir o impacto de tais aumentos, o controle de custos por meio dos métodos Centro de Custos e ABC, para De Freitas e Da Costa (2009), trazem maior confiança nas tomadas de decisões do gestor por alocar os objetos de custo com critérios menos subjetivos em cada setor e permitem conceder margens maiores a determinados produtos.

Sendo assim, o presente artigo tem como objetivo dar visibilidade dos custos operacionais da empresa, por meio da implementação de um sistema de custeio, para implementar seu planejamento estratégico do supermercado. Especificadamente, o artigo visa estruturar uma proposta e aplicar a partir da identificação dos principais objetos de custo do supermercado, bem como pelo entendimento em como cada setor utiliza desses objetos para garantir a oferta dos produtos e como suas atividades são desdobradas. A partir disso, a empresa poderá dimensionar os seus preços e suas ações promocionais para tornar o negócio mais rentável.

Este trabalho está dividido em 5 seções. A 1ª seção traz a discussão sobre o tema, o problema em questão, os objetivos e as justificativas. Na 2ª seção, são abordados conceitos técnicos por meio de uma revisão da literatura. Na 3ª seção, é discutido o método de trabalho a partir de uma contextualização do cenário atual do estabelecimento, bem como a identificação dos objetos de custo, setores e suas principais atividades. Na 4ª seção é proposto o modelo de custeio, apresentando as bases de rateio de cada divisão do supermercado, bem como o desdobramento de suas atividades. Por fim, na 5ª seção se discutem os resultados alcançados após a aplicação.

2. Revisão teórica

2.1 Varejo Supermercadista

Parente (2000) define os serviços em varejo como a compra de um bem de um fornecedor por um agente intermediário, que por sua vez o revende em pequenas quantidades para um consumidor final. Mattar (2011) salienta que o varejo contempla uma série de atividades que valorizam o produto que serão vendidos a partir de um contato mais próximo com o cliente final. Tais séries de atividades, conforme Silva (2017), são realizadas a por canais diretos – onde o produtor distribui diretamente ao consumidor, ou por canais indiretos, no qual existem facilitadores entre o produtor e o consumidor, como em supermercados.

Diante desse contexto, o varejo pode ser classificado sob diversas perspectivas: pela mercadoria, pelo tamanho, pelo nível de serviços ou pelas características da organização (MATTAR, 2011). Contudo, Las Casas e Garcia (2007) classificam o varejo como lojistas e não-lojistas. De acordo com sua classificação, os supermercados se encaixam como lojistas e que são estabelecimentos divididos por departamentos, os quais comercializam produtos que estão em estoque.

Objeto de estudo do presente trabalho, os supermercados são conceituados por Silva (2003) como estabelecimentos que vendem produtos: alimentícios (como frutas, legumes, carnes e panificações); de limpeza; de bazar e de utilidades para a casa. Além disso, Costa *et al.* (2022) destacam o grau de personalização que os supermercados impõem através dos setores de açougue e padaria, onde cada

consumidor é atendimento pessoalmente e de acordo com a sua necessidade e preferências.

Dessa forma, visando atender de forma personalizada seus clientes, os supermercados necessitam de pessoas e recursos. Apesar disso, também necessitam estar com preços competitivos que fazem a margem de lucro ser cada vez mais reduzida. Tal fato faz com que os supermercados necessitem de sistemas de custos bem estruturados para que consigam ter competitividade e manter a qualidade desejada no serviço (LAURETH *et al.*, 2015). Costa *et al.* (2020) corroboram, acreditando que a rentabilidade em supermercados muitas vezes se deve a eficiência da gestão em controlar gastos e reduzir desperdícios.

2.2 Sistemas de Custeio

A utilização de sistemas de custeio impacta diretamente nos resultados alcançados por uma empresa. Abbas, Gonçalves e Maury (2012) definem os sistemas de custeio como ferramentas para a determinação dos objetos de custo de um negócio, além de permitir uma redução nos seus custos, otimizar os processos da empresa e auxiliar na análise de investimentos futuros, como aumentar ou não a linha de produção.

Em consonância com Silva *et al.* (2016), Ferreira (2019) entende que o uso de sistemas de custeio facilita o processo decisório e impactam diretamente na lucratividade do negócio, uma vez que todos os gastos incorridos são absorvidos nesses sistemas, permitindo alcançar a eficiência desejada em todos os setores da empresa.

a. Princípios de Custeio

Para a implementação adequada dos sistemas de custeio, a formulação dos custos deve obedecer a princípios para sua utilização. Silva *et al.* (2016) destacam dois princípios de custeio que podem ser observados: custeio variável e custeio por absorção. Contudo, Martins (2018) salienta que cada tipo de organização possui características únicas, as quais devem ser observadas para a escolha do princípio a ser seguido.

O custeio variável, também chamado de custeio direto ou marginal, é o método que considera apenas custos e despesas que variam de acordo com o volume

produzido ou vendido, fazendo com que as despesas fixas incorridas no exercício sejam lançadas diretamente no resultado (HORNGREN *et al.*, 2011). Apropriando-se desse princípio, o lucro sempre acompanhará a direção das vendas (MARTINS, 2018). Tal princípio é comumente utilizado apenas para fins gerenciais, apoiando a tomada de decisão, por exemplo, para determinar o número mínimo de vendas para o negócio ser rentável (DALPICOL, 2021), uma vez que a legislação não permite o uso do custeio variável com fins de tributação (ARAÚJO *et al.*, 2021).

Por sua vez, o custeio por absorção parte da premissa de que todos os gastos relativos a esforços de produção sejam absorvidos por produtos ou serviços da empresa (MARTINS, 2018; HORNGREN *et al.*, 2011), e não somente os custos que variam conforme volume. Dessa forma, o custo do produto apropria exatamente o gasto para a sua disponibilização (DA SILVA *et al.* 2018). A partir da utilização do custeio por absorção, Viceconti e Neves (2018) destacam a oportunidade da mensuração dos custos através de centros de custo, o que traz vantagens na apuração dos custos incorridos em todo o processo. No entanto, para Souza e Clemente (2007), apesar de alocar todos os custos envolvidos no preço dos produtos, a variação das atividades que utilizam cada recurso não é levada em consideração no custeio por absorção.

b. Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)

A análise Custo-Volume-Lucro, também conhecida como análise CVL, estuda o comportamento e a relação de três elementos: na variação na quantidade de unidades vendidas; na variação do custo de cada produto e na variação do preço de venda (HORNGREN *et al.*, 2011). A partir dessa análise, é possível projetar o lucro obtido a partir de diversos níveis de produção e de vendas (VICECONTI; NEVES, 2018). Para Santos *et al.* (2022), três pilares são importantes para o estudo da análise CVL: a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio e a margem de segurança.

A margem de contribuição é calculada a partir da subtração entre o valor das vendas líquidas e o valor do custo dos produtos vendidos (VICECONTI; NEVES, 2018; HORNGREN *et al.*, 2011). Ela denota a maneira que o lucro de um produto varia de acordo com a quantidade vendida.

O ponto de equilíbrio utiliza-se da margem de contribuição para quantificar o momento em que a receita gerada ultrapassa os custos fixos e variáveis (BORNIA,

2010), quando todas as atividades da empresa serão voltadas para a geração de lucros. Tal ponto é obtido a partir da divisão dos custos fixos pela margem de contribuição unitária. Entretanto, essa definição se aplica para empresas monoprodutoras (WERNKE, 2010). Para a definição de um ponto de equilíbrio mix, onde vários produtos são considerados, Wernke *et al.* (2003) é necessário saber em qual percentual cada produto participa da margem de contribuição média da empresa. Assim, é possível determinar quantas unidades cada tipo de produto deve ser comercializado para atingir o ponto de equilíbrio mix.

Por sua vez, a margem de segurança é a diferença entre o total projetado de vendas e o ponto de equilíbrio da empresa. O conhecimento dessa margem permite ao gestor analisar os riscos envolvidos na operação, bem como a análise estratégica de promoções para o público consumidor (HORNGREN *et al.*, 2011).

c. Centro de Custos

O método Centro de Custos é utilizado para distribuir os custos de uma organização nos diversos departamentos que ela possui, sendo que cada centro é uma unidade mínima de acumulação dos custos indiretos (MARTINS, 2018). Tais centros podem ser classificados como diretos, sendo aqueles que tratam diretamente com os produtos, ou indiretos, que prestam apoio a centros de custos diretos (BORNIA, 2010).

Abbas *et al.* (2012) definem que os custos são distribuídos entre cada centro através de bases de rateio e que, por conseguinte, são repassados aos produtos por unidade de trabalho. No entanto, Viceconti e Neves (2018) ressaltam que cada empresa deve estudar a situação específica de cada centro para definir qual critério deve ser utilizado, uma vez que a qualidade na alocação dos custos depende diretamente desses critérios (BORNIA, 2010). Abbas *et al.* (2012) complementam que à medida que o trabalho em cada centro independe do produto, maior será a homogeneidade do centro e mais adequada será o rateio dos custos nele inseridos.

Para implementar o método descrito, Bornia (2010) cita 5 etapas para a sua aplicação: (i) a identificação dos custos em itens, (ii) a divisão da empresa em centros de custos, (iii) a identificação dos custos nos centros, (iv) a alocação dos custos de centros indireto até os centros diretos e (v) a alocação dos custos de centros diretos aos produtos.

Na primeira etapa são levantados todos os custos da organização, discriminados por conta e não tratados de forma única devido a diferenças de suas naturezas (BACKES *et al.*, 2007). Na segunda etapa, a divisão da empresa em centros de custos usualmente é feita seguindo o organograma, em que cada setor é um centro de custos, devido a sua facilidade na identificação.

Na terceira etapa, também conhecida como distribuição primária, os custos são alocados nos centros de custo com base nos critérios de rateio, os quais devem representar da melhor forma possível o uso dos recursos em cada centro (BORNIA, 2010). Na quarta etapa, conhecida como distribuição secundária, os custos dos centros indiretos são absorvidos, através de critérios de rateio secundários, pelos centros diretos, uma vez que prestam apoio dos centros que tratam com o produto diretamente (NÓBREGA, 2015). Um critério de rateio secundário pode ser a quantidade de vezes que cada centro direto utiliza o centro indireto. Por fim, na quinta etapa, os custos são alocados aos produtos com base na unidade de trabalho empregada cada um nos centros diretos, como por exemplo, o tempo em que um produto passa em cada centro (NÓBREGA, 2015).

d. Custeio Baseado em Atividades (ABC)

O método ABC é uma alternativa aos sistemas de custeio tradicionais por ter uma visão voltada às atividades. Horngren *et al.* (2011) indicam que o método identifica as atividades da cadeia de valor, calcula os seus custos individuais e atribui aos produtos com base no mix de atividades requeridas para a sua produção. Kaplan e Cooper (2000) consideram o método ABC um mapa econômico de suas operações, revelando o custo existente nas atividades e processos de negócios que, por sua vez, revela o custo e a lucratividade de cada produto ou serviço.

Uma vez que os métodos tradicionais apresentam distorções à medida que seus critérios de rateios sejam inconsistentes, o método ABC tende a reduzir essas variabilidades. Junior e Callado (2021) e Martins (2018) entendem que o método reduz sensivelmente as variações provocadas por rateios arbitrários, trazendo maior exatidão às informações de custos dos produtos. Dessa forma, Lippel (2002) considera que essas variabilidades são minimizadas em duas fases: inicialmente, os custos são alocados às atividades da empresa para posteriormente serem

transferidos aos produtos com base em critérios que representem o consumo das atividades para a confecção do produto.

Kaplan e Cooper (2000) descrevem a implementação do método ABC em quatro etapas: (i) identificação das atividades da organização; (ii) determinação dos gastos em cada atividade; (iii) identificar produtos da organização e (iv) selecionar critérios que associem os custos das atividades aos produtos.

Por entender que o método ABC não visa simplesmente alocar custos, mas sim, justificar os custos da organização, a primeira etapa incorre da identificação das atividades que são executadas para a disponibilização dos produtos. Vale destacar que a quantidade de atividades a serem listadas no método varia de acordo com a complexidade que está sendo estudada (KAPLAN; COOPER, 2000).

A segunda etapa do método consiste da determinação de quanto a empresa está gastando em cada uma de suas atividades. Os autores citam o uso de geradores de custo de recursos para associar os gastos e despesas às atividades executadas. Nesse sentido, gastos relacionados com pessoal são direcionados com base na estimativa de tempo que cada funcionário despense em cada atividade, os quais os próprios funcionários preenchem em formulários, formando o índice de atenção para cada atividade. Os demais gastos têm seus geradores de custo de recursos estimados com base em medições diretas, como potência instalada, ou então no percentual de participação em cada atividade (KAPLAN; COOPER, 2000).

A terceira etapa destina-se a identificação dos produtos, serviços e clientes da organização. Por vezes esquecida, essa etapa permite ao gestor uma análise crítica se sua empresa está sendo bem remunerada pelos processos e atividades que realiza. Com isso, é necessário que os preços de seus produtos contemplem os gastos indiretos incorridos no processo (KAPLAN; COOPER, 2000).

Por fim, a quarta e última etapa é selecionar geradores de custos da atividade, de modo que eles relacionem os custos das atividades com os produtos da organização. Tais geradores levam em consideração tanto o tempo em que a atividade é realizada para produção do produto, como a frequência e a intensidade da ação (KAPLAN; COOPER, 2000).

2.3 Custos em Supermercados

Em face da aplicabilidade da análise CVL no setor supermercadista, Laureth *et al.* (2015), em estudo aplicado em um supermercado de pequeno porte, concluíram que a ferramenta permite aos gestores o conhecimento da lucratividade de suas mercadorias, bem como do ponto de equilíbrio operacional. No entanto, uma das dificuldades do estudo foi a dificuldade na coleta de dados do estabelecimento, uma vez que não possuía um sistema de informação direcionado para tais análises. Em linha, Batista (2019), que estudou a análise CVL no setor moveleiro, concluiu que é possível visualizar qual produto é mais rentável para a empresa, permitindo investimentos mais seguros.

Em relação ao uso do método ABC em supermercados, De Freitas e Da Costa (2009), que implementaram o sistema de custeio em um supermercado de Viçosa/MG, puderam identificar as atividades mais importantes do estabelecimento e analisar sua representatividade frente ao custo das mercadorias vendidas, além de dividir as seções do supermercado em que os gastos levantados pelo método ABC seriam alocados. A partir disso, foi possível identificar as seções que requeriam maior atividade e que possuíam maiores gastos, além de questionar as atividades levantadas, as quais poderiam ter gastos reduzidos a partir do uso de novas práticas.

Ante o exposto, os autores concluíram que o método ABC permite a análise minuciosa das atividades de um supermercado e que, com o uso de outros métodos, permite transmitir mais confiança a gerência para a tomada de decisões mais assertivas (DE FREITAS; DA COSTA, 2009).

3. Procedimentos Metodológicos

3.1 Descrição do cenário

O presente trabalho foi aplicado em uma empresa do setor supermercadista na cidade de Arroio dos Ratos/RS. O estabelecimento atua há mais de 30 anos e é conhecido pela qualidade de seus produtos e por suas promoções em produtos divididas por dias da semana, iniciando pela quarta-feira. Neste dia, são postos em ofertas os produtos do setor de hortifruti e padaria com preços especiais válidos somente nesse dia. Já de quinta-feira à sábado, dias em que ocorre maior circulação de clientes no supermercado, são selecionados produtos do setor de carnes, de

bebidas, de resfriados e de higiene e limpeza para compor a lista de promoções. Todas essas ofertas são divulgadas por meio das redes sociais e de carros de som que circulam pela cidade.

No entanto, para estimar os preços dessas promoções, o supermercado não possui um controle preciso do quanto precisa vender para que tais ofertas possuam a rentabilidade adequada, e também não determina o preço mínimo dos outros produtos, que não estão em ofertas, para que possam auxiliar na margem de contribuição dos produtos em promoção. Para determinar o preço dos produtos, o setor de compras estima um percentual de margem desejada para cobrir os gastos incorridos no supermercado e para gerar lucro, de modo a aplicar sobre o preço de custo dos produtos e estimar o preço de venda. Para os produtos em promoção, esse percentual é reduzido, de modo a garantir a lucratividade com base na venda em escala.

Ademais, o supermercado não possui um sistema de custeio para gerenciar os custos da operação, ou seja, não consegue avaliar o desempenho da empresa e não possui padrões de gastos que são necessários para a operação ocorrer sem desperdícios.

3.2 Classificação da pesquisa

A pesquisa em questão é classificada de natureza aplicada, uma vez que as etapas descritas nesta seção serão postas em prática no supermercado, propondo soluções à problemas reais existentes na empresa. Já em relação à abordagem, classifica-se como quali-quantitativa, dado que serão realizadas entrevistas com os colaboradores para coletar dados que serão relevantes para a análise quantitativa a ser realizada para chegar aos resultados. Em relação aos procedimentos, o trabalho classifica-se como pesquisa-ação, haja vista que o modelo a ser proposto para a obtenção dos objetivos será desenvolvido pelo autor e conta com a participação dos proprietários do supermercado.

3.3 Etapas do trabalho

A implementação de sistemas de custeio no supermercado despendeu de 9 etapas, as quais contemplaram análises CVL e o uso das metodologias Centro de Custos e ABC, aplicando-as em linha com os objetivos já citados anteriormente. As 9

etapas consistiram em: (i) realização de uma análise CVL preliminar e categorização de produtos; (ii) identificação dos gastos incorridos no supermercado; (iii) definição de centros de custos e sua classificação quanto aos produtos; (iv) identificação dos gastos nos centros de custos e seus direcionadores primários; (v) alocação dos gastos de centros de custos indiretos aos diretos e seus direcionadores secundários; (vi) identificação das atividades dos centros de custos diretos; (vii) identificação dos custos de cada atividade e seus direcionadores; (viii) alocação dos gastos em cada categoria de produto e (ix) análise CVL final, comparando com a preliminar.

A primeira etapa consistiu na análise CVL com os dados atuais do supermercado, de modo a apoiar a análise CVL final para validação dos resultados. Para isso, o autor analisou a lista de produtos vendidos no supermercado – os quais foram distribuídos em categorias - e seus preços de custo e de venda, para que pudesse ser verificada a rentabilidade atual do estabelecimento.

A segunda etapa contemplou o levantamento de todos os gastos do supermercado, os quais foram solicitados aos proprietários pelo autor, através de balancetes comerciais.

A terceira etapa definiu os centros de custos do supermercado. Isso foi possível a partir de visitas do autor ao estabelecimento para identificar quais setores servem de apoio aos setores em que os produtos são manuseados diretamente e possuem contato com o cliente final. Para isso, foi analisado todo o caminho em que os produtos percorrem, desde a chegada na empresa até a compra do cliente.

Assim como na terceira, a quarta etapa utilizou das visitas para entender como os recursos são utilizados dentro dos centros de custos. Em apoio, foram levantados itens como o número de funcionários de cada centro, potência instalada em cada centro, dentre outros fatores que auxiliaram na construção dos direcionadores primários, os quais auxiliarão na alocação dos custos aos centros.

Na quinta etapa, após a identificação de quais centros são indiretos e quais são diretos, foram criados direcionadores secundários a partir da taxa de utilização que cada centro de custo direto utiliza do indireto. Tal taxa foi estipulada a partir de variáveis, como por exemplo, do peso dos produtos ou espaço utilizado no centro de custo indireto. Isso foi importante para a definição do custo total do centro direto.

Na sexta etapa foram analisadas as atividades principais que são realizadas nos centros de custos diretos. Isso se deu por meio de observação em campo, além de entrevistas aos colaboradores de cada centro buscando definir quais são as atividades mais realizadas em suas jornadas de trabalho.

Uma vez definidas as atividades, a sétima etapa contemplou a análise dos recursos que cada atividade consome, bem como a definição dos seus direcionadores primários. Para isso, em visita de campo, foram coletados os tempos em que os funcionários executam cada atividade, de modo a definir os seus índices de atenção para alocar os gastos e definir os custos de cada atividade executada.

Após definidos os custos das atividades em cada centro de custo direto, a oitava etapa alocou essas despesas nas categorias de produtos definidas na primeira etapa. Para isso, se analisou o caminho que cada categoria de produtos utiliza em cada centro de custo, de modo a definir direcionadores secundários e determinar o custo de cada categoria com a utilização da metodologia de custeio.

A nona, e última, etapa se deu por meio de uma análise CVL, em que foram comparados os resultados obtidos após a aplicação da metodologia de custeio aqui proposta com os resultados preliminares da primeira etapa. Com isso, foram definidas opções de promoções ao supermercado, analisando a margem de contribuição e a escalabilidade das vendas, com o intuito de gerar maior lucratividade ao negócio.

4. Resultados e Discussões

Visando implementar uma sistemática de custeio ao estabelecimento, foram aplicadas as etapas descritas na seção anterior, as quais serão descritas e terão seus resultados discutidos a seguir.

Inicialmente, o autor teve acesso a lista de produtos vendidos no supermercado, além dos seus preços de custo e de venda. Nessa lista haviam 6.135 itens, os quais foram divididos em 15 categorias que estão listadas no Quadro 1.

Categoria	Exemplos de produtos
AÇOUGUE	Carnes bovinas, suínas e avícola
ALIM. NÃO-PERECÍVEIS	Arroz, massas, farinhas
ALIM. PERECÍVEIS	Leite, ovos, atomatados
BAZAR	Copos, potes plásticos, cadernos
BEBIDAS	Refrigerante, alcoólicos, sucos
BELEZA	Esmalte, protetor solar, creme hidratante
BISCOITOS	Cookies e salgadinhos
ENLATADOS	Legumes e peixes em conserva
GULOSEIMAS	Balas, chicletes, doces
HIGIENE	Creme dental, shampoo, condicionador
HORTIFRUTI	Frutas, verduras, legumes
LIMPEZA	Desinfetante, amaciante, alvejante
PADARIA	Pão, frios, bolos
RAÇÕES	Alimentos para cães e gatos
REFRIGERADOS	logurte, manteiga, sorvete

Quadro 1 – Categorias dos produtos

Fonte: o autor

Após dividir os produtos em categorias, foi avaliada a margem de contribuição de cada categoria, indicada na Figura 1.

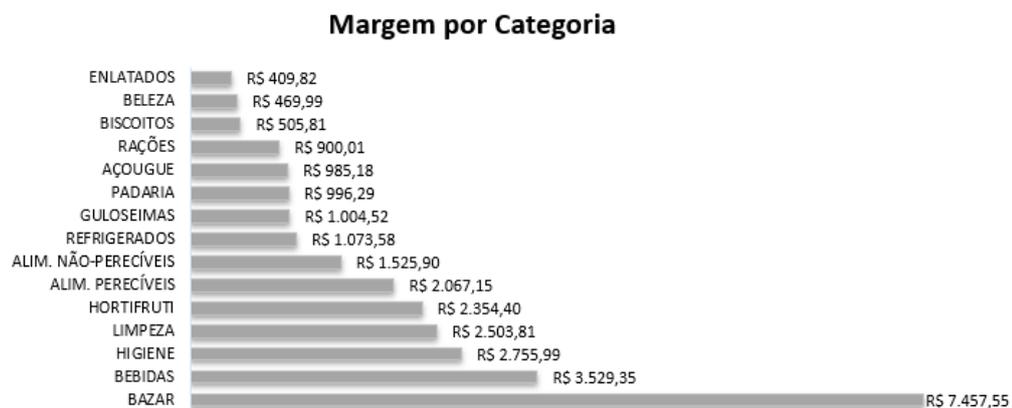


Figura 1 – Margem por categoria

Fonte: o autor

É possível identificar que a categoria “Bazar” é a mais rentável do supermercado devido ao seu ticket médio de R\$ 30,96 ser o mais alto entre as categorias de produtos vendidos. Outro ponto a ser destacado é que a categoria “Bebidas” também apresenta uma boa lucratividade, apesar do seu preço médio, R\$16,57, ser a metade dos produtos de Bazar. Isso se deve ao fato da empresa se diferenciar frente aos concorrentes no quesito de variedade, possuindo uma ampla gama de produtos, e com isso ter a possibilidade de trabalhar com uma margem maior.

Posteriormente, foram listados todos os custos operacionais do supermercado referentes a um mês de 2023. Os gastos incorridos, conforme Tabela 1, são de

Salários, Embalagens, Energia Elétrica, Manutenção, Publicidade, Depreciação, Combustível, sistemas, Água, Gás e IPTU.

Conta	Valor	
Salários	R\$	49.703,02
Embalagens	R\$	29.548,96
Energia Elétrica	R\$	6.165,24
Manutenção	R\$	4.502,97
Publicidade	R\$	2.547,90
Depreciação	R\$	2.411,55
Combustível	R\$	1.630,00
Sistemas	R\$	620,00
Água	R\$	562,21
Gás	R\$	500,00
IPTU	R\$	353,05
TOTAL	R\$	98.544,90

Tabela 1 – Custos operacionais

Fonte: o autor

Observa-se o um elevado custo com Salários no estabelecimento, girando em torno de 50,4% frente ao custo operacional total. Nesse montante, foram somados os valores referentes a remuneração, férias, 13º salário, previdência e insalubridade (para supridores e profissionais da padaria e do açougue). Outra conta significativa do supermercado é a de Embalagens, 30% do total, a qual contempla os gastos referentes a sacolas para os clientes carregarem suas compras.

Custos relacionados à Depreciação foram obtidos através da estimativa do valor médio dos equipamentos, bem como seu período de vida útil, visando calcular o montante depreciado em 12 meses. Com isso, obteve-se o valor mensal dividindo o valor médio pela sua vida útil e posteriormente por 12 meses. De maneira similar foi obtido o custo mensal referente ao IPTU. O encargo tributário do ano de 2022 do supermercado foi de R\$ 4.236,58, ao qual dividindo-se por 12 meses foi verificado o valor de R\$ 353,05 a serem considerados mensalmente. Já a conta de Manutenção foi calculada através do somatório das despesas relacionadas a esse item no ano de 2022.

A conta de Publicidade inclui gastos com a divulgação de seus produtos por meio de encartes, de publicidade sonora pela cidade e pela manutenção das redes sociais, enquanto a conta de Sistemas representa o valor pago mensalmente à empresa desenvolvedora do software que é utilizado para processar as vendas e o

estoque. A conta de Combustível considera o valor referente a compra de óleo diesel para o caminhão buscar produtos nos seus fornecedores, assim como as contas de Água e de Gás representam os valores pagos pelo consumo desses recursos.

Após a identificação dos custos operacionais, foram definidos os setores do supermercado para a implantação de Centros de Custo. Para isso, foram realizadas visitas ao local para identificar e entender quais setores deveriam ser considerados no sistema. Inicialmente identificou-se o Depósito como um centro indireto, uma vez que ele não recebe clientes e apenas serve de apoio aos demais setores do supermercado e também o centro ADM, ao qual são realizadas tarefas de gestão do supermercado. Já como centros diretos, os quais possuem interação direta com os clientes e produtos, listam-se: Açougue, Padaria, Prateleiras, Hortifruti, Refrigeradores e Caixas. A Figura 2 demonstra como os centros de custo estão distribuídos no espaço físico.

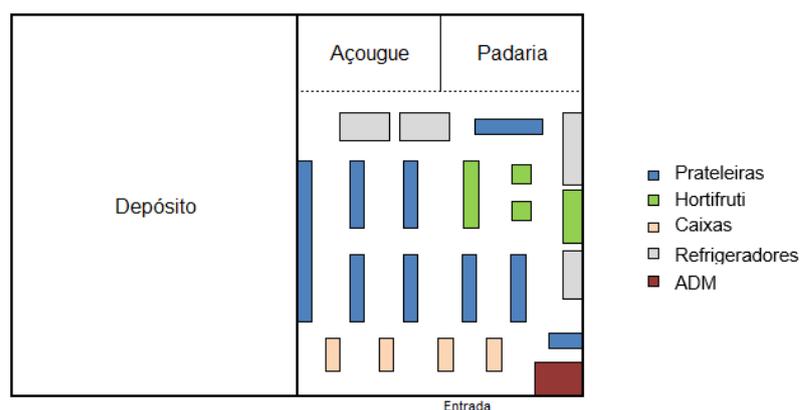


Figura 2 – Planta baixa do supermercado

Fonte: o autor

Com o intuito de alocar os gastos nos centros de custo, foram definidos direcionadores primários aos quais irão dividir as despesas entre cada setor do supermercado. Cada direcionador foi definido com base em critérios de utilização.

Com relação a conta de Salários, a distribuição foi realizada conforme a área em que cada funcionário atua, alocando diretamente os valores de suas remunerações nos seus centros conforme a Tabela 2.

Centro de Custo	Total Salários	
Padaria	R\$	12.958,96
Caixas	R\$	12.074,45
Açougue	R\$	8.861,22
Prateleiras	R\$	6.096,27
ADM	R\$	4.911,20
Depósito	R\$	2.442,49
Hortifruti	R\$	2.358,43
Refrigeradores	R\$	-
TOTAL	R\$	49.703,02

Tabela 2 – Alocação dos salários nos centros

Fonte: o autor

No centro Prateleiras foram alocados os salários dos fornecedores, enquanto no centro Hortifruti foi alocado o salário do encarregado por pesar as frutas e legumes.

Para a conta de Embalagens, os valores foram rateados igualmente entre os centros de custo diretos, exceto ao centro Caixas, dado que sua principal função é de armazenar os produtos comprados pelos clientes, sem diferenciação entre o centro em que cada um deles foi comprado. Esse mesmo critério é aplicado na conta de Publicidade.

Para o rateio dos custos com Energia Elétrica, Manutenção e Depreciação, foram levantados todos os equipamentos utilizados em cada centro, conforme a Tabela 3.

Centro de Custo	Equipamento	Potência (W)	QTD (unid)	Vida útil (anos)
Padaria	Balcão Expositor	1.250	1	15
	Estufa Industrial	2.000	3	12
	Forno Industrial	-	2	15
Açougue	Balcão Frigorífico	1.250	2	15
	Câmara Fria	2.500	1	20
	Serra Fita	1.000	2	15
Depósito	Caminhão	-	1	20
	Câmara Fria	2.500	1	20
Refrigeradores	Freezer Expositor	200	4	15
	Expositor Refrigerado	1.200	2	12
Caixas	Computador	300	5	5
Hortifruti	Expositor Refrigerado	1.200	1	12
ADM	Computador	300	1	5
Prateleiras	Prateleira Expositora	-	10	15

Tabela 3 – Lista de equipamentos por centro

Fonte: o autor

Para a distribuição dos custos referentes a Energia Elétrica, foi somada a potência instalada em cada centro e alocado o custo conforme o consumo. Da mesma

forma, os custos de Depreciação de cada centro foram obtidos pela soma da depreciação mensal de seus equipamentos. Por fim, os custos de Manutenção foram distribuídos conforme o valor gasto em manutenção de equipamentos de cada centro.

A conta de Combustível foi distribuída diretamente ao centro Depósito, dado que o veículo é utilizado somente para a busca de produtos em seus fornecedores. Utilizando a mesma premissa, a conta de Gás foi alocada diretamente na Padaria, uma vez que esse recurso é utilizado apenas no preparo de pães e seus derivados.

Para a distribuição da conta de Água, foi rateado o valor entre os centros Açougue e Padaria, com o percentual de 50% para cada, uma vez que são os únicos que consomem recursos dessa conta. De modo similar foram rateados os valores referentes a conta de Sistemas, na qual os centros ADM e Caixas receberam, cada um deles, 50% da despesa do valor total.

Por fim, a conta de IPTU foi alocada nos centros conforme a área em metros quadrados que cada centro utiliza, conforme a Tabela 4.

Centro de Custo	Área Utilizada (m²)	%
Depósito	600	50%
ADM	6	1%
Açougue	75	6%
Padaria	75	6%
Hortifruti	75	6%
Prateleiras	284	24%
Refrigeradores	10	1%
Caixas	75	6%
TOTAL	1.200	100%

Tabela 4 – Área de cada centro de custo

Fonte: o autor

Após a distribuição primária dos custos operacionais, foi definido um direcionador secundário para alocar os gastos do ADM, centro de custo indireto, nos demais centros de custo. Para isso, utilizou-se como premissa o faturamento bruto do supermercado, distribuindo o montante conforme a participação percentual de cada centro no resultado final, conforme Tabela 5.

Centro de Custo	% Faturamento
Açougue	17%
Padaria	17%
Hortifruti	9%
Prateleiras	52%
Refrigeradores	5%
Caixas	0%
TOTAL	100%

Tabela 5 – Participação dos centros no faturamento

Fonte: o autor

Para finalizar a distribuição secundária, fez-se necessário a alocação dos custos do centro Depósito nos centros diretos. No Depósito do supermercado são utilizadas posições porta pallets de 3 níveis para armazenar os produtos, com capacidade de 30 posições, em que cada uma possui capacidade volumétrica de 1m³. Entretanto, os centros Açougue e Refrigeradores não utilizam essas posições, mas sim uma câmara fria de dimensões 2m x 2m x 2,5m, resultando um total de 10m³. Nesse sentido, foi definido que o direcionador secundário seria a metragem cúbica utilizada por cada centro nesses dois meios de armazenagem de produtos conforme a Tabela 6.

Centro de Custo	Ocupação Depósito (m³)
ADM	0
Açougue	4
Padaria	2
Hortifruti	4
Prateleiras	19
Refrigeradores	2
Caixas	0
TOTAL	31

Tabela 6 – Metragem cúbica utilizada por cada centro

Fonte: o autor

Dessa forma, a Tabela 7 demonstra o somatório dos custos operacionais dos centros diretos após a distribuição secundária.

Centros de Custo Diretos	Custo Total	
Açougue	R\$	20.013,87
Padaria	R\$	24.220,18
Hortifruti	R\$	10.880,22
Prateleiras	R\$	21.521,97
Refrigeradores	R\$	8.625,86
Caixas	R\$	13.282,79
TOTAL	R\$	98.544,90

Tabela 7 – Custos operacionais por centro

Fonte: o autor

Para distribuir os custos operacionais de cada centro direto nas categorias de produtos, foram estabelecidas premissas que representem a utilização de cada centro na categoria. Os custos do Açougue foram absorvidos integralmente pela categoria de produtos de mesmo nome, assim como Padaria e Hortifruti. Os custos operacionais relacionados ao centro Prateleiras foram distribuídos igualmente entre as categorias, com exceção das categorias Açougue, Padaria e Hortifruti. Para os custos do centro Refrigerados, a categoria Bebidas absorveu 10% do montante, uma vez que esse é o percentual utilizado por essa categoria nos refrigeradores e o restante dos 90% são absorvidos pela categoria Refrigerados, que ocupa o restante da capacidade desse centro. Por fim, os custos referentes aos Caixas foram absorvidos por todas as categorias de maneira igual.

Dessa forma, os custos operacionais de cada categoria foram somados e estão apresentados na Tabela 8.

Categoria	Custos Operacionais	
AÇOUGUE	R\$	20.899,39
ALIM. NÃO-PERECÍVEIS	R\$	2.842,06
ALIM. PERECÍVEIS	R\$	2.842,06
BAZAR	R\$	2.842,06
BEBIDAS	R\$	3.704,65
BELEZA	R\$	2.842,06
BISCOITOS	R\$	2.842,06
ENLATADOS	R\$	2.842,06
GULOSEIMAS	R\$	2.842,06
HIGIENE	R\$	2.842,06
HORTIFRUTI	R\$	11.765,74
LIMPEZA	R\$	2.842,06
PADARIA	R\$	25.105,70
RAÇÕES	R\$	2.842,06
REFRIGERADOS	R\$	8.648,79
TOTAL	R\$	98.544,90

Tabela 8 – Custos operacionais das categorias

Fonte: o autor

Após a divisão dos custos operacionais nas categorias, foram identificadas as atividades-chave de cada centro de custo direto com base no método *Activity-Based Costing* (ABC). Vale ressaltar que, pelo fato de a empresa não possuir nenhum sistema de custeio para controle de suas despesas, a aplicação desse método se restringiu em visualizar as atividades e, com base nos seus índices de atenção, alocar os custos em cada uma delas de modo a analisar as suas importâncias no processo como um todo e viabilizar oportunidades de melhoria conforme o *Activity-Based Management* (PLOWMAN, 2017).

Dessa forma, foram identificadas 9 atividades principais, sendo 6 delas aparecendo em mais de um centro e 3 exclusivas de um único centro. As atividades “Preparar Produtos”, “Atender Cliente”, “Preparar Pedidos” e “Pesar Produtos” são realizadas nos centros Padaria e Açougue, sendo a última delas realizada também no centro Hortifruti. Já as atividades “Repor Produtos” e “Organizar Produtos” são executadas nos centros Hortifruti, Prateleiras e Refrigeradores. Por fim, as atividades do centro Caixas são “Processar Vendas”, “Receber Valores” e “Empacotar”.

Para a obtenção dos índices de atenção, foram medidos os tempos de execução de cada tarefa e convertidos percentualmente conforme a Tabela 9, indicando a taxa de tempo que cada colaborador executa essa atividade em seu dia de trabalho. Na Tabela 10 estão detalhados os custos relacionados às atividades de cada centro.

Centros de Custo Diretos	Preparar Produtos	Atender Cliente	Preparar Pedido	Pesar Produtos	Organizar Produtos	Repor Produtos	Processar Vendas	Receber Valores	Empacotar
Açougue	46%	6%	46%	2%	-	-	-	-	-
Padaria	51%	7%	32%	10%	-	-	-	-	-
Hortifruti	-	-	-	9%	26%	66%	-	-	-
Prateleiras	-	-	-	-	35%	65%	-	-	-
Refrigeradores	-	-	-	-	35%	65%	-	-	-
Caixas	-	-	-	-	-	-	42%	11%	47%

Tabela 9 – Índices de atenção

Fonte: o autor

Centros de Custo Diretos	Preparar Produtos	Atender Cliente	Preparar Pedido	Pesar Produtos	Organizar Produtos	Repor Produtos	Processar Vendas	Receber Valores	Empacotar
Açougue	R\$ 9.152,69	R\$ 1.220,36	R\$ 9.152,69	R\$ 488,14	-	-	-	-	-
Padaria	R\$ 12.405,46	R\$ 1.772,21	R\$ 7.679,57	R\$ 2.362,94	-	-	-	-	-
Hortifruti	-	-	-	R\$ 932,59	R\$ 2.797,77	R\$ 7.149,86	-	-	-
Prateleiras	-	-	-	-	R\$ 7.485,90	R\$ 14.036,07	-	-	-
Refrigeradores	-	-	-	-	R\$ 3.000,30	R\$ 5.625,56	-	-	-
Caixas	-	-	-	-	-	-	R\$ 5.592,75	R\$ 1.398,19	R\$ 6.291,85
TOTAL	R\$ 21.558,15	R\$ 2.992,57	R\$ 16.832,26	R\$ 3.783,68	R\$ 13.283,97	R\$ 26.811,48	R\$ 5.592,75	R\$ 1.398,19	R\$ 6.291,85

Tabela 10 – Custos das atividades

Fonte: o autor

É possível verificar que a tarefa “Organizar Produtos” consome uma maior quantia em gastos, 27% do total, devido à necessidade de reabastecer as Prateleiras, os Refrigeradores e a seção de Hortifruti. As três áreas somadas representam 31% da área total do estabelecimento e 61,5% considerando-se somente a área de vendas, excluindo a área do depósito.

Outra atividade de alta concentração de gastos é a de “Preparar Produtos”, a qual é realizada na Padaria para o preparo de pães, salgados e doces, e também no Açougue, dado que o supermercado compra peças inteiras de gado para a separação de cortes selecionados. Uma ação importante para a redução de custos dessa atividade seria a compra de insumos já prontos para a utilização, como carnes embaladas e salgados congelados.

Pode-se destacar as atividades relacionadas a atendimento ao cliente, como “Atender Cliente” e “Preparar Pedido”, que juntas totalizam 20% do custo total e corroboram a afirmação de Costa *et al.* (2022) na seção 2 do presente trabalho, que indicam que a Padaria e o Açougue conferem um alto grau de personalização ao negócio.

Finalizando essa seção, pode-se analisar a relação entre a margem de contribuição, os custos operacionais detalhados pelo sistema e o ponto de equilíbrio para cada categoria conforme a Figura 3.

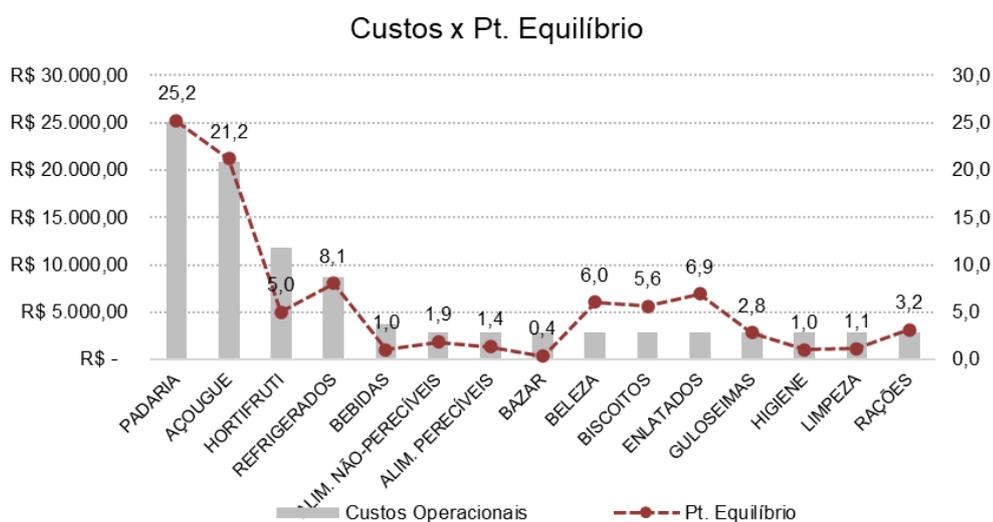


Figura 3 – Gráfico Pt. Equilíbrio

Fonte: o autor

É possível verificar o elevado ponto de equilíbrio das categorias Açougue e Padaria, as quais são as duas categorias que mais absorvem custos operacionais devido aos numerosos recursos envolvidos em seus processamentos. Para isso, é interessante ao estabelecimento utilizar de preços competitivos nessas categorias visando angariar potenciais clientes em categorias mais lucrativas, como Bebidas e Higiene, para maximizar seus lucros.

Ademais, apesar da absorção dos custos operacionais, confirmou-se a lucratividade da categoria Bazar, a qual contém uma grande variedade de produtos e garante um ponto de equilíbrio baixo, indicando que não é necessário vender todos os seus produtos para cobrir as despesas de sua categoria e também que ela demonstra um grande potencial de lucratividade ao negócio.

5. Conclusões

A alta competição no mercado e a necessidade de reduzir gastos faz com que as empresas busquem continuamente maneiras de controlar seus gastos e reduzir desperdícios. Por isso, sistemas de custeio são essenciais para identificar pontos de melhoria e permitir análises mais aprofundadas sobre a utilização dos recursos organizacionais.

A partir da combinação dos métodos Centro de Custo e ABC, no presente trabalho pode-se concluir que a sua utilização para empresas com baixa maturidade em sistemas de gestão de custos permite a identificação dos seus custos principais e podem gerar análises de desempenho que melhorem o andamento da empresa. Com o trabalho, os gestores do supermercado adquirem maior confiança na tomada de decisão de preços e promoções, uma vez que conseguem ter visibilidade de seus custos.

Corroborando com Laureth *et al.* (2015), citado anteriormente, a implementação do sistema permitiu identificar as categorias de produtos mais lucrativas e como cada uma delas absorve os custos fixos envolvidos. Ademais, esses sistemas têm potencial para que novos estudos sejam realizados, como por exemplo, a possibilidade de instalar balanças nos caixas do supermercado em detrimento de ter uma atividade no setor de Hortifruti especializado em pesar produtos.

Dessa forma, entende-se que o objetivo proposto foi atingido, dado que os gestores tiveram clareza de seus gastos e como cada setor utiliza esses recursos, de modo a nivelar suas ofertas de acordo com a lucratividade desejada.

REFERÊNCIAS

ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. **Os Métodos De Custeio: Vantagens, Desvantagens E Sua Aplicabilidade Nos Diversos Tipos De Organizações Apresentadas Pela Literatura**. ConTexto - Contabilidade em Texto, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145–159, 2012. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/33487>. Acesso em 16/12/2022.

ARAUJO, M. B.; MARGUEIRO, E. A.; MORAIS, M. de O. **The dilemma of cost methods and cost management tools: A conceptual proposal**. Research, Society and Development. Disponível em: <https://rsdjournal.org/index.php/rsd/article/view/18638>. Acesso em: 12 feb. 2023.

BACKES, R. G.; KUHN, C. M. S.; PERLEBERG, C. R.; DALBEN, L. C.; WIEST, L.; ALBERTI, J. A. **APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO RKW EM UMA COOPERATIVA AGRÍCOLA**. Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC, [S. l.], Disponível em: <https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/1724>. Acesso em: 21 fev. 2023.

BATISTA, Rute Ferreira. **Análise da aplicação do custo-volume-lucro em uma indústria de móveis de madeira**. Disponível em <https://repositorio.ufu.br/handle/123456789/30613>. Acesso em 12/02/2023.

BERTÓ, Dalvio José. BEULKE, Rolando. **Gestão de Custos**, 3ª Edição, Editora Saraiva, São Paulo, 2017.

Bornia, A. C. (2010). **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3a. ed., São Paulo: Atlas

CORNUTTI, Geraldine. **Estruturação e aplicação do método da UEP em uma indústria eletrônica**. Disponível em <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/163927>. Acesso em 17/12/2022.

Costa , W. S. de S. ., Queiroz , J. V. ., Lima , N. C. ., Silva , J. A. P. ., & Queiroz , F. C. B. P. . (2022). **Indicadores como base para a gestão estratégica de supermercados varejistas**. Revista De Gestão E Secretariado (Management and Administrative Professional Review), 13(3), 1189–1217. Disponível em <https://doi.org/10.7769/gesec.v13i3.1398>. Acesso em 10/02/2023.

COSTA, S. de J.; COSTA, E. N.; RODRIGUES, E. P.; SILVEIRA, P. T. de S. **Avaliação de perdas no setor de hortifrúti em supermercado de Muritiba**.

Disponível em:

<https://ojs.brazilianjournals.com.br/ojs/index.php/BRJD/article/view/15897>. Acesso em: 12 feb. 2023.

DA SILVA, Ana Claudia Rodrigues et al. **Análise da Gestão Estratégica de Custos e Métodos de Custeio tradicionais em uma Indústria Têxtil Paraibana**. ABCustos, v. 13, n.1, 2018.

Dalpicol, Lucas Leonel. **Método do custeio variável uma análise do custo/volume/lucro aplicado na cultura do tomate em uma propriedade rural localizada na Serra Gaúcha**. Disponível em <https://repositorio.uces.br/xmlui/handle/11338/8707>. Acesso em 12/02/2023.

DE FREITAS, Gisele; DA COSTA, Thiago de Melo. **Aplicação do Custeio ABC: o caso de um supermercado da região de Viçosa – MG**. *Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC*. Disponível em <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1143>. Acesso em 04/12/2022.

Hornngren, C. T. et al. (2011). **Cost accounting: a managerial emphasis**. Pearson

IBGE. **Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo**. Disponível em <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/precos-e-custos/9256-indice-nacional-de-precos-ao-consumidor-amplo.html?=&t=resultados>. Acesso em 16/12/2022.

JUNIOR, J. H. S.; CALLADO, A. A. C. **Custeio Abc: Análise Das Atividades Do Setor De Manutenção De Uma Empresa De Transporte De Recife**. Disponível em <https://revista.abcustos.org.br/abcustos/article/view/626/786>. Acesso em 22/02/2023.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 2000.

LAS CASAS, Alexandre Liuzzi. GARCIA, Maria Tereza. **Estratégias de Marketing para Varejo**. Disponível em <https://www.cursosavante.com.br/cursos/curso169/conteudo8670.pdf>. Acesso em 07/02/2023.

LAURETH, S. V.; WERNKE, R.; HEBERLE, Éder L.; RUFATTO, I. **Análise custo/volume/lucro aplicada em supermercado de pequeno porte: estudo de caso**. Disponível em:

<https://ojs.brazilianjournals.com.br/ojs/index.php/BRJD/article/view/160>. Acesso em: 9 fev. 2023.

LIPPEL, Isabela Laginski. **Gestão de custos em restaurantes: utilização do método ABC**. Disponível em <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/83249>. Acesso em 22/02/2023.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 11^a ed. Editora Atlas. São Paulo, 2018.

MATTAR. Fauze Najib. **Administração de Varejo**. São Paulo: Editora Elsevier, 2011.

Nóbrega, Maria Ubiraaba da. **A importância do controle de custos e aplicação do método do centro de custos em uma empresa do Cariri Paraibano**. Disponível em <http://dspace.sti.ufcg.edu.br:8080/xmlui/handle/riufcg/5859>. Acesso em 21/02/2023.

PARENTE, Juracy. (2000). **Varejo no Brasil: gestão e estratégia**. São Paulo: Atlas

PLOWMAN, Brian. **Activity Based Management**. Editora Routledge. Londres, 2017.

RASIA, Kátia Arpino. **Práticas de gestão estratégica de custos adotadas por empresas do segmento do agronegócio**. Disponível em http://www.repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/3068/praticas_gestao.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em 13/12/2022.

SANTOS, R. I. DOS; SILVA, V. DA; COSTA, C. E. S. DA; PEREIRA, C. C. DE S. **Contribuição da análise custo-volume-lucro na Gestão dos custos de uma empresa do setor de panificação a partir da pesquisa-ação**. REMIPE - Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo da Fatec Osasco, v. 8, n. 2, p. 240-262, 1 out. 2022

SILVA, C. H. C. **As grandes superfícies comerciais: os hipermercados carrefour no Brasil**. Disponível em <https://www.revistas.usp.br/geousp/article/view/123834/120006>. Acesso em 07/02/2023

SILVA, Dayana Elizabeth Werderits. **As perdas e o desperdício de alimentos na região sul fluminense: um estudo multicaseos no varejo supermercadista.**

Disponível em <https://app.uff.br/riuff/handle/1/27430>. Acesso em 07/02/2023

Silva, G.R. da, Santos Neto, E.M. dos, Araújo, M.A. de, Ceolin, A.C.

Controladoria empresarial e formação de preço de venda à luz da gestão de custos: um estudo de caso em um supermercado do Estado da Paraíba.

Disponível em

<http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero2v12/OK%2017%20custos.pdf>.

Acesso em 12/02/2023.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. **Gestão de custos.** São Paulo: Atlas, 2007.

SUZUKI, Evandro. **A gerência de custos e sua importância na gestão empresarial.** Disponível em

<https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/57870/Evandro%20Suzuki.pdf?sequence=1&isAllowed=y> . Acesso em 07/12/2022.

Viceconti, P. E. V., & Neves, S. (2018). **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo.** (12a ed.). São Paulo, Saraiva.

VIEIRA, G. B. B. et al. **Identificação E Análise Dos Métodos De Custeio Aplicáveis A Uma Empresa Com Produção Terceirizada.** Revista Gestão Industrial, v. 11, n. 1, 2015. Disponível em

<https://periodicos.utfpr.edu.br/revistagi/article/view/1912>. Acesso em 17/12/2022.

Wernke, R. (2010). **Gestão de custos no comércio varejista.** Curitiba: Juruá.

Wernke, R.; Meurer, M. & Bitencourt, R. M. (2003). **Modelos de Gestão Contábil para Pequenas e Médias Empresas.** Universidade do Sul de Santa Catarina, UNISUL. Disponível em <http://www.principio.org/rodney-wernke-marcelo-meurer-reginaldo-m-bitencourt.html>. Acesso em 12/02/2023.