

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO**

LEONARDO KIRSCH

**PROPOSTA DE CÁLCULO DE CUSTO DE SERVIÇOS EM AGÊNCIAS DE
ENDOMARKETING**

Porto Alegre

2016

Leonardo Kirsch

**PROPOSTA DE CÁLCULO DE CUSTO DE SERVIÇOS EM AGÊNCIAS DE
ENDOMARKETING**

Trabalho de conclusão de curso de graduação apresentado ao Departamento de Ciências Administrativas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Administração.

Orientador: Prof. Tiago Pascoal
Filomena

Porto Alegre

2016

Leonardo Kirsch

**PROPOSTA DE CÁLCULO DE CUSTO DE SERVIÇOS EM AGÊNCIAS DE
ENDOMARKETING**

Trabalho de conclusão de curso de graduação apresentado ao Departamento de Ciências Administrativas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Administração.

Orientador: Prof. Tiago Pascoal Filomena

Conceito final: ____

Aprovado em _____ de _____ de _____

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Guilherme Kirch - UFRGS

Orientador - Prof. Dr. Tiago Pascoal Filomena - UFRGS

*“A coisa mais indispensável a um homem é reconhecer o
uso que deve fazer do seu próprio conhecimento.”*

Platão

AGRADECIMENTOS

Agradeço a minha família, em especial à minha mãe, Kátia, pelo apoio durante os momentos difíceis durante a realização deste trabalho, e, também, ao meu avô Delmar, pela disponibilidade e interesse em debater as tantas variáveis que surgiram durante o andamento das análises de dados.

Ao meu irmão Nicolas, por ser uma constante fonte de motivação para ir em frente.

RESUMO

Cada vez mais, no mercado competitivo que as empresas estão inseridas, é necessário buscar aperfeiçoamento, tanto na gestão e nos processos, quanto na gestão de custos e na precificação. Uma boa administração de custos é um fator diferencial para a saúde financeira da organização, não apenas para controlar excessos, mas também como indispensável ferramenta para formar o preço a ser cobrado por seu produto ou serviço. Visto isso, este trabalho tem como objetivo geral oferecer para a empresa estudada uma ferramenta que identifique o preço mínimo que deve ser cobrado por um determinado serviço, cobrindo todos os custos gerados. Para alcançar este objetivo, serão analisados os modelos de custeio usados atualmente pela academia, visando elaborar um modelo que se encaixe à realidade apresentada pela empresa, assim como os processos, custos e documentos necessários para a coleta e análise de dados. Como resultado, obteve-se uma ferramenta dinâmica que, com os dados devidamente atualizados, irá apresentar o custo total, e setorizado, para o atendimento de um contrato de serviço, sendo possível a customização de todas as variáveis presentes. Sendo possível, com ela, negociar valores com clientes e, além disso, ter consciência da lucratividade apresentada por um determinado contrato.

Palavras-chave: Custeio. Ferramenta gerencial. Custeio dinâmico. Precificação.

ABSTRACT

In the competitive market that companies are inserted, it is necessary to look for improvement, both in management and processes, as cost management and pricing. A good cost management is a differentiating factor for the financial health of the organization, not only to control overeating, but also as an essential tool to form the price to be charged for your product or service. Seen it, this work has as main objective to provide the company studied a tool that identifies the minimum price to be charged for a particular service, covering all the costs they incur. To accomplish this, we will analyze the cost models currently used, to devise a model that fits the reality presented by the company, as well as processes, cost and documents required for data collection and analysis. As a result, we obtained a dynamic tool that, with duly updated data, will display the total cost, and sector, for the care of a service contract, with possible customization of all variables present. Making possible, with it, negotiate values with customers and, in addition, be aware of the profitability by a particular contract.

Keywords: Costing. management tool. Dynamic cost. Pricing.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Relação entre processo, atividade e tarefa.....	22
Figura 2 - Organograma da organização.....	26
Figura 3 - Exemplo de uso da ferramenta elaborada pelo autor	52

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Variáveis de um contrato.....	29
Tabela 2 - Tabela de custos oriundos das reuniões de alinhamento.....	31
Tabela 3 - Tabela de Cargos do Setor de Atendimento com respectivos custos	31
Tabela 4 - Tabela de custos de acordo com o número de clientes novos	32
Tabela 5 - Relação de clientes e respectivos atendimentos	32
Tabela 6 - Relação de Custos oriundos do atendimento por modalidade	33
Tabela 7 - Custos oriundos do setor de Produção Gráfica.....	34
Tabela 8 - Relação de Peças dos contratos atuais.....	35
Tabela 9 - Relação de peças demandadas para o atendimento dos contratos atuais conforme dados da ferramenta gerencial	36
Tabela 10 - Relação unitária entre peças contratuais e peças demandadas internamente.....	37
Tabela 11 - Relação de alterações oriundas dos contratos atuais.....	38
Tabela 12 – Demandas geradas para o atendimento de uma peça de criação em contrato.....	38
Tabela 13 - Relação de Serviços por complexidade	39
Tabela 14 - Cargos e respectivas responsabilidades.....	40
Tabela 15 - Dados sobre a Frequência dos serviços conforme complexidade.	41
Tabela 16 - Dados dos Coordenadores de Núcleo.....	42
Tabela 17 - Dados dos Diretores de Arte	42
Tabela 18 - Dados dos Estagiários.....	42
Tabela 19 - Tempos demandados para o atendimento de uma peça contratual pelos Coordenadores de Núcleo.....	43
Tabela 20 - Tempos demandados para o atendimento de uma peça contratual pelos Diretores de Arte	43
Tabela 21 - Tempos demandados para o atendimento de uma peça contratual pelos Estagiários.....	43
Tabela 22 - Custos mensais do Setor de Criação.....	44
Tabela 23 - Custos/h do Setor de Criação	44
Tabela 24 - Custo efetivo gerado no Setor de Criação por cada peça contratada	45
Tabela 25 - Custos mensais do Setor Administrativo.....	46
Tabela 26 - Custos mensais do Setor de Arte Final	46
Tabela 27 - Relação de Peças Finalizadas	46
Tabela 28 - Evolução do custo por peça finalizada dos novos contratos.....	47
Tabela 29 - Custos mensais do Setor Administrativo	47
Tabela 30 - Relação de Custos Fixos da estrutura	48
Tabela 31 - Relação de Custos Variáveis da estrutura	49
Tabela 32 - Evolução do custo da estrutura de acordo com o número de clientes	50

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.2	FORMULAÇÃO DO PROBLEMA	14
1.3	OBJETIVOS	15
1.3.1	Objetivo geral.....	15
1.3.2	Objetivos específicos.....	15
1.4	JUSTIFICATIVA.....	16
2	REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1	PREÇO E CUSTOS DE SERVIÇOS	17
2.2	CUSTOS ECONÔMICOS	18
2.2.1	Despesas.....	18
2.2.2	Custos fixos.....	18
2.2.3	Custos variáveis	18
2.2.4	Custos diretos.....	18
2.2.5	Custos indiretos.....	19
2.3	PONTO DE EQUILÍBRIO	19
2.4	MÉTODOS DE CUSTEIO	19
2.4.1	Custeio por Absorção	20
2.4.2	Custeio Variável	20
2.4.3	Custeio ABC (Custeio Baseado em Atividades)	21
2.5	TRIPÉ DOS PREÇOS	22
2.5.1	Precificação com base no custo.....	22
2.5.2	Precificação com base na Concorrência.....	23
2.5.3	Precificação com base no consumidor	23
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	24
3.1	EMPRESA	24
3.1.1	Caracterização da organização	24
3.1.2	Estrutura organizacional	25
3.2	COLETA DE DADOS.....	26
3.3	ANÁLISE DE DADOS.....	27
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	28
4.1	VARIÁVEIS DE UM CONTRATO	28
4.2	CONTRATOS ATUAIS E SUAS VARIÁVEIS.....	30
4.2.1	Setor de Atendimento.....	30
4.2.1.1	Reuniões de alinhamento	30
4.2.1.2	Formato de atendimento	31

4.2.2	Setor de Produção Gráfica	33
4.2.2.1	Produção gráfica.....	33
4.2.3	Setor de Criação	34
4.2.3.1	Peças criadas, adaptadas e finalizadas	34
4.2.3.2	Variável não contratual - Alterações	37
4.2.4	Setor de Planejamento.....	45
4.2.5	Setor de Arte Final.....	46
4.2.6	Setor Administrativo.....	47
4.3	A ESTRUTURA	47
5	CONCLUSÃO.....	51
	REFERÊNCIAS.....	53

1 INTRODUÇÃO

Kotler e Armstrong (1993) conceituam preço como sendo a quantidade de dinheiro a ser cobrada em troca de um serviço ou produto, sendo um grande desafio para as empresas de serviços a fixação de preço. Tendo em vista que o mesmo é uma variável de um mercado altamente competitivo, a constante busca pela diversificação, a redução de custos objetivando um incremento na competitividade e o constante desafio de sobreviver tem sido foco das empresas no decorrer dos anos para o aspecto da formação dessa variável. Segundo Beulke (2009), o preço veio atuando, ao longo da história, como um dos principais fatores de escolha dos consumidores, de forma que seu grau de importância passou a alterar-se de acordo com as características intrínsecas do produto ou serviço, do mercado e do ambiente macroeconômico em que se situa. Assim, a formação de um preço final depende do contexto do mercado em que a empresa se encontra inserida e da forma que ela atua.

Para analisar a formação de preço de uma empresa, é necessário atentar para as classificações da Contabilidade de Custos, que são essenciais para a obtenção de informações sobre os custos dos produtos ou dos serviços. Crepaldi (2010) classifica-os quanto à apropriação aos produtos (custos indiretos e diretos) e quanto ao nível de atividade (custos fixos e variáveis). Schier (2011) descreve os materiais diretos como sendo aqueles cuja aplicação ao produto pode ser identificada de forma direta, assim como o que acontece com as matérias-primas e uma grande parte dos materiais secundários, sendo a mão de obra direta o custo adquirido com o pessoal ligado diretamente na produção do produto ou na prestação do serviço.

O método de custeio tem como objetivo identificar o custo unitário de um produto ou serviço que, por sua vez, possui como base o total dos custos diretos e indiretos (PADOVEZE, 2013). Uma vez que sua aplicação é útil para decisões estratégicas da empresa, este deve ser compatível com suas próprias necessidades e características.

A partir do estudo dos modelos de custeio e sua posterior aplicação, recorrer-se-á para a precificação de produtos ou serviços, pois o resultado da segregação dos custos serve apenas como valor base, um valor pelo qual é possível vender sem que ocorra prejuízo para a instituição. É necessário, visando uma empresa lucrativa e com capacidade de crescimento, levar em consideração também as metodologias de precificação do mercado consumidor, que utilizam a noção de valor do produto para o

consumidor ou cliente e não apenas os custos e a precificação com base nos concorrentes.

1.2 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA

Cada vez mais, no mercado competitivo que as empresas estão inseridas, é necessário buscar aperfeiçoamento, tanto na gestão e nos processos, quanto na gestão de custos e na precificação. Uma boa administração de custos é um fator diferencial para a saúde financeira da organização, não apenas para controlar excessos, mas também como indispensável ferramenta para formar o preço a ser cobrado por seu produto ou serviço.

O mercado de endomarketing no qual a organização estudada atua, está cada vez mais punindo quem não se diferencia dos demais players. O aumento do número de concorrentes somado com a busca pela redução de custo dos clientes gera um cenário perigoso e, ao mesmo tempo, de grandes oportunidades, abrindo portas para a inovação e para a profissionalização da gestão.

Na atual conjuntura econômica do país, a empresa encontra-se em uma situação financeira instável, gerada por inconsistências no seu fluxo de caixa e pela dificuldade de obter uma lucratividade adequada nos seus contratos. Este segundo ponto é o principal problema atual da empresa, devido ao fato de não existir ferramenta de gestão que auxilie na elaboração dos preços cobrados nos contratos. Nota-se, portanto, a falta de consistência nos valores utilizados atualmente, gerando, como consequência, um desconhecimento da margem de lucro obtida e, ao mesmo tempo, a falta de dados para negociar com segurança valores com os clientes que solicitarem redução no preço, da mesma forma que ocasiona uma dificuldade na formação de preços para novos contratos.

A partir deste cenário e da vontade dos gestores de possuírem um sistema para formação de preço, buscar-se-á elaborar uma ferramenta que dê respaldo técnico para os gestores da empresa estabelecerem o valor mínimo que devem cobrar de seus clientes, visando um modelo dinâmico que se mantenha atualizado de acordo com a evolução dos custos identificados neste estudo.

Cabe, ainda, evidenciar a importância de adaptação e reorganização das empresas no quesito de considerar sua contabilidade de custos mais do que apenas

uma ferramenta auxiliar, sendo uma importante fonte de informação para a tomada de decisão.

Na época atual, muitas empresas ainda passam por dificuldades de ajustamento e readequação de custos e preços de sua estrutura em função da globalização da economia. Muitas empresas, que não se reorganizarem e se readaptarem a esse novo ambiente competitivo, certamente não sobreviverão. E essa reorganização e readaptação estão diretamente inseridas na valorização ainda maior da Contabilidade, como a melhor ferramenta de controle e de avaliação de desempenho da gestão de um negócio empresarial existente na atualidade. (SANTOS, 2005, p. 17)

Com base nas informações acima, o presente trabalho procura responder a seguinte questão; **de que forma, dada a estrutura atual da organização estudada, pode-se chegar ao custo gerado para o atendimento de um novo contrato?**

1.3 OBJETIVOS

Visando responder à questão central de pesquisa do presente trabalho serão expostos, na sequência, os objetivos -geral e específicos- que se pretende atingir com a elaboração do presente do trabalho.

1.3.1 Objetivo geral

Elaborar uma ferramenta que sinalize o custo gerado por um contrato, visando manter os contratos e serviços lucrativos e rentáveis.

1.3.2 Objetivos específicos

A fim de alcançar o objetivo geral proposto, foram elaborados os seguintes objetivos específicos:

- a) Analisar a estrutura organizacional da empresa estudada, a fim de identificar modelos de custeio compatíveis.
- b) Propor uma ferramenta para a formação do custo de um contrato.

1.4 JUSTIFICATIVA

A motivação para a realização deste estudo se dá pela experiência pessoal do autor, que durante sua convivência com profissionais da área identificou a falta de embasamento técnico aplicado nos modelos de precificação de contratos.

Visto isso, objetiva-se neste estudo desenvolver uma proposta de modelo funcional e dinâmico para a formação de preços para contratos de serviço em uma agência de endomarketing, visando à manutenção e crescimento da empresa e a busca por lucros constantes. Os resultados alcançados serão de vital importância para a empresa ser capaz de atravessar a instabilidade econômica do país, pois é neste momento que os maiores e mais importantes clientes buscam revisar contratos e renegociar os valores do trabalho, impactando diretamente o fluxo de caixa da empresa. Ainda, o presente estudo irá servir como fonte de dados secundários para possíveis pesquisas a serem realizadas em organizações que tenham estrutura e objetivo semelhantes.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Após ser definido o questionamento central que norteará a presente pesquisa, o capítulo de revisão teórica se propõe a examinar conceitos e teorias julgadas pertinentes ao assunto, bem como estudos científicos realizados anteriormente.

2.1 PREÇO E CUSTOS DE SERVIÇOS

Segundo Kotler (2004) o preço é a quantidade de dinheiro que se cobra por um produto ou serviço, sendo a soma de todos os valores que os consumidores trocam pelos benefícios de obter ou utilizar um produto ou serviço.

A precificação de serviços é comprovadamente mais complexa de ser feita de forma fiel e eficiente quando comparado ao mesmo processo em uma indústria ou qualquer outra organização de bens manufaturados, pelo fato de que é mais difícil de calcular os custos financeiros e não financeiros envolvidos no momento de atendimento ao cliente do que identificar os custos de matéria prima, armazenamento e mão de obra associados a um processo de produção.

É importante salientar, conforme apontou Hansen (2001) que “a contabilidade gerencial se preocupa especificamente com a forma como a informação sobre custos e informações financeiras e não financeiras deve ser usada para o planejamento, controle e tomada de decisão”. Não basta apenas ter os dados, assim como não basta apenas querer utiliza-los, ambos devem se complementar a fim de gerar o resultado esperado.

Como afirma Wright (2001) “uma distinção importante entre bens e serviços é que muitos serviços possuem um alto grau de custos fixos quando comparados aos custos variáveis, relação que não pode ser vista nos bens manufaturados”.

As empresas que prestam serviço tendem a possuir os custos fixos altos. Em contrapartida, apresentam os custos variáveis que são impactados pelo aumento da demanda reduzidos. Esse é um dos principais problemas na elaboração de um preço final de contrato, pois não se pode ignorar o fato de que o custo de um determinado serviço não decorre apenas das pessoas diretamente responsáveis por ele, pois envolve a empresa como um todo, devendo incluir uma parcela do custo fixo que, como visto, é particularmente elevado no caso de empresas prestadoras de serviços.

Ainda, de acordo com Kotler (2006) “o preço difere dos outros elementos do mix de marketing no sentido em que gera receita; os demais geram custos. Conseqüentemente, as empresas tentam arduamente elevar seus preços até onde o nível de diferenciação permite”.

2.2 CUSTOS ECONÔMICOS

2.2.1 Despesas

Segundo Martins (2009), é o bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. Uma característica das despesas é que elas são reconhecidas apenas no momento do seu uso, ou seja, na ocorrência do fato gerador (Dubois, 2006).

2.2.2 Custos fixos

Segundo Horngren (1985) o custo fixo “é um custo que não varia no total, mas que vai diminuindo unitariamente com o aumento do volume”, já para Kotler (2000) custos fixos “são aqueles que não variam em função da produção ou da receita de vendas”.

2.2.3 Custos variáveis

São os custos que derivam do atendimento de um cliente adicional, que tende a ser um valor muito baixo para prestadores de serviços.

Segundo Horngren (1985) os custos variáveis “são uniformes por unidades, mas seu total varia na razão direta do total da atividade ou do volume relacionado”.

2.2.4 Custos diretos

São os custos que podem ser fisicamente identificados para um segmento particular sob consideração. Se observada uma linha de produtos, por exemplo, os materiais destinados à confecção e a mão de obra utilizada na manufatura desses produtos seriam considerados custos diretos. (Padoveze, 2010)

Passarelli (2003), define custo direto como aqueles que podemos mensurar quanto pertence a cada um, de forma objetiva e direta; ou seja, são custos facilmente identificáveis, que não necessitam de rateios para apropriação, pois são gastos diretos, tais como insumos, componentes, entre outros.

2.2.5 Custos indiretos

Padoveze (2003) afirma que ao contrário dos custos diretos, onde há uma separação explícita dos gastos de acordo com os produtos/serviços nos quais eles foram utilizados, nos custos indiretos os gastos não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento da atividade operacional. Caso eles (os gastos) venham a ser distribuídos a produtos/serviços/departamentos, será através de critérios de distribuição (rateio alocação, apropriação são outros termos utilizados). Também podem ser fixos ou variáveis.

De acordo com Martins (2003), os custos indiretos são os que, para rateá-los, não há medida uma objetiva e específica, sendo necessário um rateio estimado de acordo com critérios estabelecidos pós alguma análise.

2.3 PONTO DE EQUILÍBRIO

Valor ou quantidade que a empresa precisa oferecer de serviço para cobrir seus custos e despesas operacionais. Mantendo-se neste ponto, a empresa não tem prejuízo, porém, não obtém lucro algum.

Segundo Kotler (2000) o ponto de equilíbrio é “a quantidade estimada pela gerência de unidades do produto que a empresa teria de vender para cobrir os custos, considerando-se um dado preço de venda e uma dada estrutura de custos”.

Conforme apresenta Wernke (2004), o ponto de equilíbrio é uma ferramenta útil ao gestor na tomada de decisões, mesmo que, apresentando limitações, constitui uma fonte de informações indispensável para a gestão empresarial, dadas as possibilidades de simulação de cenários que oferta.

2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO

Os métodos de custeio são critérios que a empresa adota para gerar uma apropriação dos Custos em sua produção. Para Souza e Kaspczak (2011), “os métodos de custeio consistem na posição adotada pela empresa para alocar os custos diretos e indiretos aos produtos ou serviços colocados à disposição do mercado”. Segundo Martins (2003) Custeio significa apropriação de Custos. Desta forma, existe Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão e ABC. A seguir será apresentado uma breve explicação sobre os métodos supracitados.

2.4.1 Custeio por Absorção

Considerado um dos métodos mais tradicionais de custeio (MARETH et al., 2012, p. 164; SEVERIANO FILHO; MELO, 2006, p.14; RELVAS, 2003, p. 131). É baseado na mensuração de todos os custos da empresa, sejam eles diretos, indiretos, fixos ou variáveis, e é o único aceito pelo fisco brasileiro atualmente.

Para Koliver (2000) o custeio por absorção se caracteriza pela apropriação de todos os custos do ciclo operacional interno aos portadores finais dos custos. Ou seja, resulta na apropriação de todos os custos das funções de produção, administração e vendas dos bens e serviços. Para Horngren, Foster e Datar (2000) custeio por absorção “é o método de custeio de estoque em que todos os custos, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis. Isto é, o estoque “absorve” todos os custos de fabricação”. Lopes de Sá (1990) afirma que o custeio por absorção é a “expressão utilizada para designar o processo de apuração de custos que se baseia em dividir ou ratear todos os elementos do custo, de modo que, cada centro ou núcleo absorva ou receba aquilo que lhe cabe por cálculo ou atribuição”.

2.4.2 Custeio Variável

De acordo com Eliseu Martins (2010), é o método de custeio em que são apropriados somente os custos variáveis envolvidos na produção dos produtos ou serviços. Muito utilizado internamente nas empresas pela sua praticidade e facilidade de entendimento, porém não é aceito pela legislação brasileira. Para Koliver (2000) o custeio variável “está alicerçado na apropriação de todos os custos variáveis – diretos e indiretos – aos portadores finais dos custos, fundamentado, na relação entre esses e o grau de ocupação da entidade”. Para Horngren, Foster e Datar (2000) custeio

variável “é o método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis. Todos os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis: eles são custos do período em que ocorrem”.

2.4.3 Custeio ABC (Custeio Baseado em Atividades)

O Sistema de custeio ABC foi elaborado para que fosse possível visualizar os custos através da análise de atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os objetos de custos. Torna-se, assim, possível a redução de custos específicos ou aperfeiçoamento de processos.

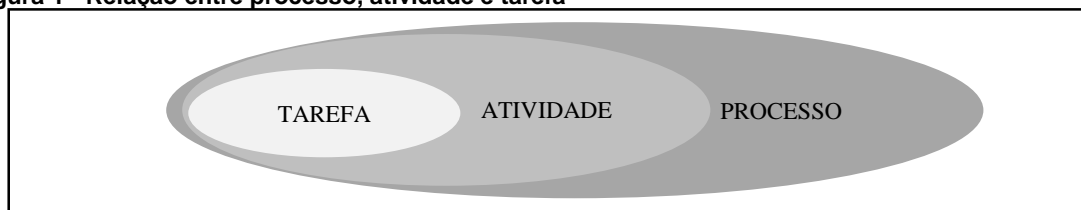
O uso cada vez maior de tecnologias para se fabricar bens e serviços ocasiona um aumento considerável na utilização de custos indiretos no processo produtivo. Esse fato gerou a necessidade de algo diferente dos métodos tradicionais que distribuíam os custos diretamente aos produtos ou serviços. O método ABC rastreia todas as atividades relevantes de cada setor da organização, aloca seus custos às atividades para então distribuí-los aos produtos ou serviços. Bornia (2002, p.122) descreve o funcionamento do ABC:

O custeio baseado em atividades pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos utilizam tais atividades, absorvendo seus custos. Assim, os procedimentos do ABC consistem em seccionar a empresa em atividades, supondo-se que as mesmas geram os custos, calcular o custo de cada atividade, compreender o comportamento destas atividades, identificando as causas dos custos relacionados com elas, e, em seguida, alocar os custos aos produtos de acordo com as intensidades de uso.

Deve-se esclarecer que o processo, uma série sistemática de ações direcionadas para a consecução de uma meta (Juran, 1995), contém a atividade, Santos (2001, p. 178) argúi que atividades "são as tarefas necessárias à realização de um processo e que consomem recursos da organização", e esta, por sua vez, contém a tarefa,

Brimson (1996, p. 63) define como sendo a combinação dos elementos de trabalho ou operações que compõem uma atividade, ou seja, tarefa é a forma de realização da atividade, conforme demonstra a figura 2:

Figura 1 - Relação entre processo, atividade e tarefa



Fonte: BOISVERT (1999, p. 55)

2.5 TRIPÉ DOS PREÇOS

Os preços cobrados por uma empresa tendem a comunicar a qualidade e o valor por trás de um serviço quando a pré-avaliação se torna complexa. Conforme Injazz Chen (1994), “na ausência de pistas tangíveis, os clientes podem associar preços mais altos aos níveis mais elevados de desempenho em importantes atributos do serviço”. Entretanto, vale ressaltar que o limite entre preço abusivo e preço justo fica em uma linha tênue e que deve ser decidido com muita preparação e cuidado.

O tripé dos preços serve justamente para que as empresas tenham formas para conseguir fazer a montagem do seu preço a partir da junção de informações oriundas das três linhas de raciocínio.

2.5.1 Precificação com base no custo

Bruni e Famá (2002, p.312) declaram que a precificação com base nos custos é simples, pois neste caso não é necessário preocupar-se com ajustes em função da demanda e a formação do preço de venda traz segurança aos gestores, pois, sabe-se que os custos incorridos estão inseridos no preço. Na opinião de Assef (2005, p.58-59) “formar preço pelo custo implica repassar ao cliente seus custos de produção, distribuição e comercialização, além das margens propostas para o produto”. Martins (2008, p. 219) por sua vez coloca que algumas das deficiências de se formar preço com base em custos é “não considerar, pelo menos inicialmente, as adições de mercado, fixar o percentual de cobertura das despesas fixas de forma arbitrária”.

Bruni e Famá (2002, p.314) apresentam as seguintes possibilidades quando a precificação for com base nos custos: custos plenos ou integrais, custo de transformação, custo marginal, taxa de retorno exigida sobre o capital investido, custo padrão e mark-up.

2.5.2 Precificação com base na Concorrência

Neste método a empresa não dá muita atenção a seus custos ou a sua demanda, pois tem na concorrência seu único referencial de preço. Este é o método mais simples, pois consiste em observar os preços praticados por concorrentes diretos e segui-los, ou não, de acordo com os objetivos traçados pela empresa.

Segundo Bruni e Famá (2002, p.313) os preços definidos por este método podem ser de “oferta ou de proposta”, onde os preços de oferta consistem no fato de a empresa cobrar acima ou abaixo dos preços praticados pela concorrência e os preços de proposta ocorrem quando a empresa fixa seu preço a partir de um julgamento de como os concorrentes fixarão seu preço.

2.5.3 Precificação com base no consumidor

Através deste método o valor percebido pelo consumidor é tomado como parâmetro balizador do preço a ser cobrado pelo produto/serviço. O preço assim definido tem como característica principal o fato de ser ajustado ao valor percebido pelo seu público-alvo.

As empresas que definem preços dessa forma já entenderam que o preço é só mais um, e não o único, atributo a ser percebido e avaliado pelo cliente. Desta forma, entender o consumidor, suas necessidades e expectativas e, principalmente, o preço que está disposto a pagar por um produto que sane suas carências é, sem dúvida, um caminho acertado para a precificação eficiente, pois numa situação real as decisões de compra não são definidas com base num único atributo, mas numa escala de valores que relaciona atributos diversos em virtude dos benefícios deles decorrentes.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para alcançar os objetivos deste trabalho é necessário identificar os custos da empresa, para que seja possível propor uma ferramenta que tenha como base as metodologias de custeio conhecidas, mas que, ao mesmo tempo, se adeque à real necessidade da instituição. Sendo assim, serão coletados dados financeiros e operacionais da empresa estudada, para que se possa fazer a posterior análise e elaboração da ferramenta. Os dados coletados fazem referência ao período de 01 de janeiro de 2015 a 31 de dezembro de 2015.

3.1 EMPRESA

3.1.1 Caracterização da organização

A agência estudada foi constituída em 2006, pequena empresa com foco em endomarketing e comunicação interna. Inicialmente a organização operava com cinco pessoas, já possuindo grandes empresas brasileiras em seu portfólio. Com o decorrer do tempo a empresa foi aumentando seu *marketshare* e adquirindo cada vez mais participação ativa no mercado nacional. Para isso foi necessário um investimento em pessoal, capacitado e com experiência na área, e em uma nova instalação que comportasse esse crescimento.

Hoje, após esses quase 10 anos de mercado, se consolidou como a segunda maior agência de endomarketing do país, com um plano já definido para se tornar uma consultoria de endomarketing e comunicação interna.

A organização estudada possui sede na cidade de Porto Alegre, situada no estado do Rio grande do Sul, Brasil. Seus valores são “Competência, capacidade de gerar resultados positivos, promovendo a constante evolução”, “Comprometimento, olhar cada trabalho com a mesma atenção do começo ao fim, focados no resultado”, e “Criatividade, não só na forma, mas na proposição de novas soluções para superar desafios”.

No ano de 2014, foi identificado que a empresa estava com o seu custo muito elevado quando confrontado com sua receita. Em outras palavras, a empresa estava tendo prejuízo mensalmente. Algumas ações foram tomadas, principalmente a

redução de folha de pagamento, visto que 75% das despesas são oriundas da mão de obra, cortes de custos administrativos e, em outros pontos, foi feito um melhor controle para racionalizar custos e eliminar gastos desnecessários, como *freelancers* e afins. Graças a esse reajuste, foi possível reduzir os gastos em torno de 4%, já considerando os reajustes anuais.

Em 2015, se manteve a busca pela redução de custos. Entretanto, mesmo com essa busca pelo equilíbrio financeiro não foi possível manter um nível adequado de rentabilidade no decorrer dos meses de 2015. Surgiu, então, a necessidade de um trabalho mais aprofundado na outra variável da equação que poderia impactar esse cálculo: a receita.

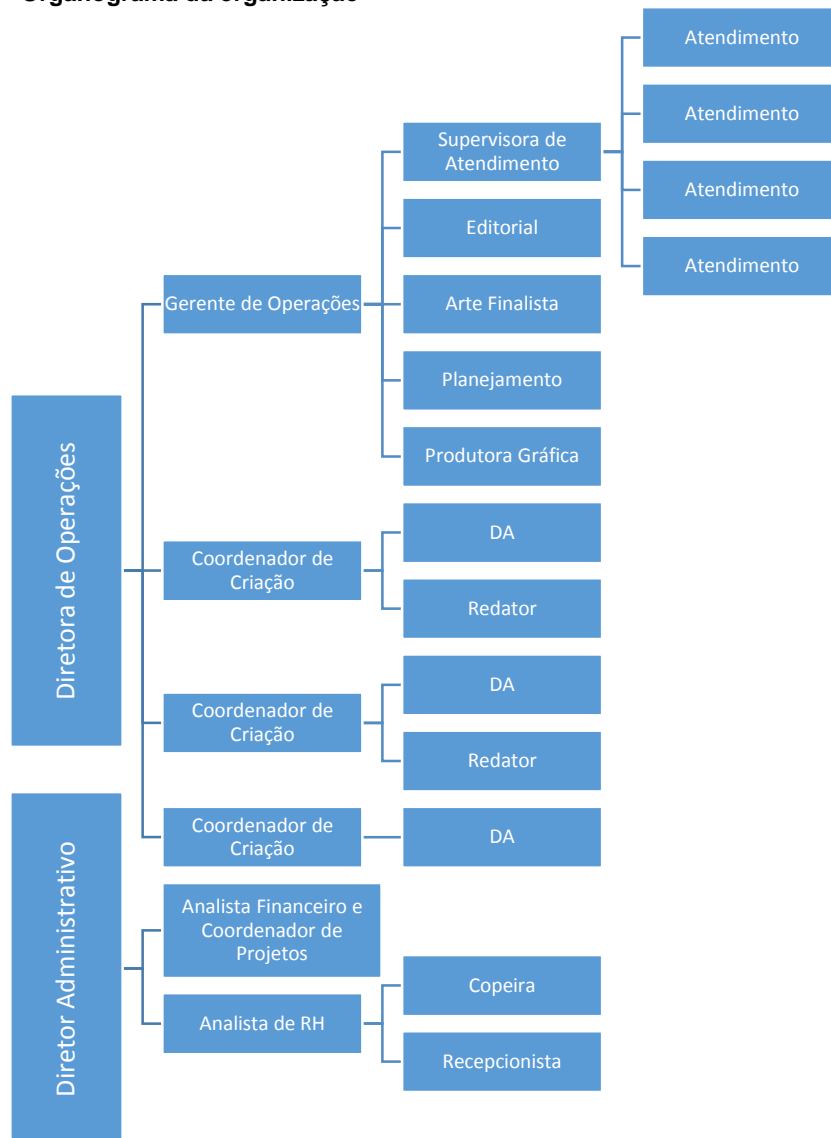
No final de 2015 já se debatia frequentemente junto aos sócios como seria possível adequar os preços cobrados para que eles cobrissem os custos e, além disso, gerassem lucro para a empresa. Hoje, existe a opinião consensual dos sócios de que uma base mais sólida para a formação do preço dos contratos e trabalhos é de extrema necessidade. Sente-se a carência de uma base técnica, e não apenas oriunda da experiência de mercado, para definir o limite de preço que é possível negociar junto aos clientes para estabelecer um valor de contrato que seja competitivo, porém que se mantenha lucrativo.

3.1.2 Estrutura organizacional

Neste tópico será apresentado o organograma oficial da organização estudada, a fim de que, no decorrer deste trabalho, seja possível visualizar o trajeto percorrido pelo autor na busca de informações a serem utilizadas para a elaboração da ferramenta de preço mínimo objetivado por este trabalho.

De acordo com o apresentado na figura 1, existem seis setores na empresa. São eles: Setor de Criação, com três coordenadores de núcleo, três diretores de arte, duas redatoras e dois estagiários; Setor de Planejamento, contendo uma profissional; Setor de Arte Final, com um arte finalista; Setor de Atendimento, composto por cinco profissionais de atendimento, uma supervisora de atendimento e uma gerente de atendimento; Setor de Produção Gráfica, contendo uma produtora gráfica; Setor Administrativo, composto por um analista de recursos humanos, um analista financeiro e também coordenador de projetos, uma copeira e uma recepcionista.

Figura 2 - Organograma da organização



Fonte: Elaborado pelo autor

3.2 COLETA DE DADOS

Para obter subsídio suficiente para realizar uma análise de qualidade, serão levantados todos os dados financeiros da empresa, para que assim seja possível analisar a melhor forma de se chegar ao objetivo proposto.

Os dados secundários coletados são referentes a todos os dados financeiros da empresa, como, mas não apenas, folha de pagamento, fluxo de caixa e relatório de despesas mensais, a fim de identificar quais são de caráter produtivo, e os valores de

faturamento geral dos contratos, para que assim exista nesta pesquisa uma base atual de preço para os determinados serviços.

Gil (1991) considera que “relatórios às vezes são capazes de propiciar ao pesquisador dados suficientemente ricos para evitar a perda de tempo com levantamento de dados”.

Além dos custos e faturamento, serão levantados os dados referentes à prestação de serviço propriamente dita, visando obter conhecimento sobre todas as variáveis decorrentes dos contratos de serviço vigentes na agência. Assim, os tipos de serviços e suas subdivisões serão coletados através da análise dos contratos dos atuais clientes, visando quantificar o esforço exigido da empresa a fim de entregar os serviços vendidos.

Como última fonte de dados, será utilizada uma ferramenta gerencial implantada pelo autor no decorrer de 2014, contendo dados referentes à produtividade de alguns dos setores e individuais, assim como de algumas variáveis que não são possíveis de se obter em qualquer outro relatório existente na organização, tais como demandas feitas pelos clientes - com quantidades e tempo necessário para atendimento - tipos de serviços e respectivas quantidades, impacto da sazonalidade nas demandas internas, entre outras.

3.3 ANÁLISE DE DADOS

No presente estudo, encontram-se as análises dos dados obtidos conforme o fluxo de trabalho gerado por um contrato. Assim, será possível passar por todos os setores da empresa, levantando seus custos e variáveis produtivos. Por se tratar de uma empresa com viés criativo e com gestão familiar, em certos setores são insuficientes os dados obtidos para que seja feita uma análise aprofundada. Para resolver esta questão será feita uma análise mais abrangente, utilizando médias e informações menos detalhadas da organização. Sendo assim, em alguns setores será feito um custeio por absorção simples e, em outros, será feito um custeio utilizando as ferramentas gerenciais disponíveis na agência, visando sempre manter-se fiel ao fluxo de trabalho gerado pelo contrato.

Todas as análises foram feitas com o entendimento de que, para a formatação de um preço mínimo real, o modelo deve ser atualizado constantemente para que consiga manter-se fiel aos custos da empresa.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo apresentará a análise dos dados coletados com a empresa através da obtenção de dados secundários e primários.

Serão identificadas todas as variáveis que impactam o atendimento dos contratos de serviço vendidos pela agência, e, após isso, será feito o rateio dos custos de acordo com o setor impactado pelas variáveis.

4.1 VARIÁVEIS DE UM CONTRATO

Após análise dos contratos existentes, nota-se que as variáveis estabelecidas se definem conforme a tabela 1:

Tabela 1 - Variáveis de um contrato

Variável	Detalhamento	Setor impactado
Criação de peça	Quantidade de peças criativas mensais que o cliente pode solicitar à agência, podendo ser uma peça conceito (com arte e texto novos), ou um desdobramento (utilizando arte e texto de uma peça conceito já existente).	Setor de criação
Adaptação de peça criada	Adaptação simples em uma peça já criada, podendo ser por vontade do cliente ou por erro interno do processo criativo.	Setor de criação
Finalização de peça criada	Acabamento das peças criadas que são enviadas para o cliente; toda peça deve necessariamente passar por este processo.	Setor de arte final
Modelo de atendimento	Existem apenas dois modelos de atendimento: atendimento exclusivo, ou não. No atendimento exclusivo um profissional atende apenas um cliente, sem a possibilidade desta mesma pessoa atender mais clientes.	Setor de atendimento
Periodicidade de reuniões	Pela quantidade de opções encontradas nos contratos, iremos utilizar a quantidade anual de reuniões para definir o seu impacto.	Setor de atendimento
Local das reuniões	Utilizado para definir custos com deslocamento e hospedagem, caso haja necessidade, visto que a empresa atende clientes em todo o território brasileiro.	Setor de atendimento
Planejamento	Existem duas alternativas: o cliente vai necessitar do auxílio de um profissional de planejamento, ou não.	Setor de planejamento
Produção gráfica	Existem duas possibilidades, produção via agência ou produção direta pelo cliente.	Setor de produção gráfica

Fonte: Elaborado pelo autor

A partir destas variáveis, é possível definir quais os setores que serão envolvidos no atendimento do cliente e qual será a demanda gerada que deverá ser atendida. Assim, podemos utilizar estas informações para definir quais os custos que devem ser contemplados na formação do preço mínimo, a fim de evitar o aceite de um contrato que gere prejuízo.

4.2 CONTRATOS ATUAIS E SUAS VARIÁVEIS

Neste tópico, será feita uma análise de todos os dados presentes nos contratos de serviço que foram mantidos durante o ano de 2015, para que seja possível elaborar relações quantitativas entre as variáveis por meio de médias e, posteriormente, utilizar essa relação para a criação da ferramenta de formação de preço mínimo, utilizando os custos derivados dos serviços contratados.

Na sequência, serão apresentados os setores da agência segregados de acordo com seu fluxo de trabalho, identificando quais as variáveis são impactadas diretamente por um contrato de serviço.

4.2.1 Setor de Atendimento

4.2.1.1 Reuniões de alinhamento

Todos os clientes atendidos pela agência são atendidos presencialmente, com a frequência de visita customizada de acordo com suas necessidades. Será utilizado, portanto, um controle de custos conforme consta na tabela 2, o qual irá considerar o valor de deslocamento ao local, hospedagem e o valor da refeição do colaborador que fará a visita.

Este controle de custos foi elaborado após análise do histórico de 2015, considerando que os custos podem ser abaixo do valor estipulado na tabela 2, mas não acima, devido ao impacto da sazonalidade e da urgência da compra. Os locais serão restritos, visto que não existe atualmente demanda de deslocamentos constantes para outras regiões, e todas as viagens feitas para fora destas regiões são cobradas separadamente dos clientes.

Tabela 2 - Tabela de custos oriundos das reuniões de alinhamento

Local	Transporte	Alimentação
Porto Alegre – RS	R\$ 50,00	R\$ 35,00
Interior do RS	R\$ 100,00	R\$ 30,00
São Paulo – SP	R\$ 800,00	R\$ 100,00
Interior de SP	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00
Rio de Janeiro – RJ	R\$ 600,00	R\$ 100,00

Fonte: Elaborado pelo autor

Como identificado nos contratos, as visitas ocorrem com frequências diferentes para cada cliente, assim, será utilizado o número de encontros anuais, considerando que não há impacto de sazonalidade nos custos, visto que já foram definidos levando em consideração o histórico do período de um ano para que não haja custo acima do previsto. Sendo assim, o custo de deslocamento será adicionado diretamente no valor a ser cobrado.

4.2.1.2 Formato de atendimento

O atendimento ao cliente pode ser realizado com ou sem exclusividade, isso irá impactar diretamente no custo do profissional de atendimento, visto que, caso haja exclusividade, todo o custo irá ser completamente absorvido pelo respectivo contrato. Na tabela 3, identificam-se os custos da área de atendimento, cabendo ressaltar que apenas os colaboradores na função de Atendimento são responsáveis por clientes.

Tabela 3 - Tabela de Cargos do Setor de Atendimento com respectivos custos

Cargo	Nº de colaboradores	Custo mensal da área
Atendimento	5	R\$ 48.700,01
Supervisora de Atendimento	1	R\$ 12.076,79
Gerente de Atendimento	1	R\$ 30.160,30
TOTAL	7	R\$ 90.937,10

Fonte: Elaborado pelo autor

Dos custos acima identificados, o custo da Gerente de Atendimento e da Supervisora de Atendimento (R\$ 42.237,09) será alocado via custeio direto, considerando que cada um dos clientes atuais ajuda no pagamento de uma parcela idêntica destes custos, totalizando R\$ 5.279,64 para cada um dos oito clientes. Assim, conforme novos clientes forem entrando, o valor irá reduzir proporcionalmente, como exemplificado na tabela 4.

Tabela 4 - Tabela de custos de acordo com o número de clientes novos

Custo	Cientes
R\$ 5.279,64	8
R\$ 4.693,01	9
R\$ 4.223,71	10
R\$ 3.839,74	11
R\$ 3.519,76	12
R\$ 3.249,01	13
R\$ 3.016,94	14
R\$ 2.815,81	15

Fonte: Elaborado pelo autor

Na tabela 5, verifica-se a organização presente em 2015 dos clientes com seus respectivos atendimentos. Identifica-se a existência de um padrão de atendimento, considerando que, no atendimento não exclusivo, caso dos atendimentos 3 a 5, é possível um profissional ser responsável por atender dois ou mais clientes.

Tabela 5 - Relação de clientes e respectivos atendimentos

Cliente	Responsável pelo atendimento
Cliente 1	Atendimento 1
Cliente 2	Atendimento 2
Cliente 3	Atendimento 3
Cliente 4	Atendimento 4
Cliente 5	Atendimento 5
Cliente 6	Atendimento 5
Cliente 7	Atendimento 3
Cliente 8	Atendimento 4

Fonte: Elaborado pelo autor

A partir das tabelas acima, é possível elaborar um custo médio a ser considerado para o atendimento de um novo cliente, levando em consideração que para o atendimento exclusivo, o custo decorrente do profissional de atendimento é diretamente absorvido pelo cliente. Enquanto que, para um atendimento sem exclusividade é possível utilizar o limite de 50 peças por atendente e direcionar o custo proporcional do número de peças em contrato para o valor do contrato, conforme apresentado a seguir na tabela 6, considerando que este limite foi estipulado de acordo com o histórico do setor, sendo este o número considerado máximo para cada profissional.

Tabela 6 - Relação de Custos oriundos do atendimento por modalidade

Cargo	Custo	Modalidade de Atendimento
Atendimento	R\$ 9.740,00	Exclusivo
Atendimento	R\$ 194,80 por peça	Não exclusivo

Fonte: Elaborado pelo autor

Com os valores acima definidos, é possível utilizá-los na ferramenta de formação do preço mínimo, considerando a modalidade de atendimento e, caso o atendimento não seja exclusivo, será contabilizado o custo de R\$ 194,80 por peça em contrato.

4.2.2 Setor de Produção Gráfica

4.2.2.1 Produção gráfica

Cabe ao cliente, antes do aceite do contrato, informar se há necessidade de um profissional de produção gráfica. Caso seja necessário, este custo irá ser rateado entre todos os clientes que utilizam esse serviço. Na tabela 7 é identificado o custo decorrente desta área. Será utilizado o método de custeio empregado anteriormente, o qual destina uma parcela proporcional para os clientes atuais e, com a entrada de novos clientes, passa a ter uma redução do custo direcionado para o novo contrato.

Tabela 7 - Custos oriundos do setor de Produção Gráfica

Cargo	Nº de colaboradores	Custo da área
Produtora Gráfica	1	R\$ 8.960,39

Fonte: Elaborado pelo autor

4.2.3 Setor de Criação

4.2.3.1 Peças criadas, adaptadas e finalizadas

Para analisar os custos referentes ao setor de Criação é imprescindível conceituar os tipos de peças que são feitas pela agência. Para isso, serão listadas abaixo todas as nomenclaturas utilizadas internamente para que se possa acompanhar o andamento do processo criativo.

Criação: desenvolvimento de campanhas de comunicação nos mais abrangentes formatos, mídias e aspectos conceituais.

Desdobramentos: aplicação de conceito já desenvolvido nas diversas peças de uma campanha, considerando formatos, tamanhos e mídias diferenciadas. Contabilizado como criação no contrato.

Alteração: decorre do pedido do cliente de mudança em uma peça gráfica. A alteração consiste em mudar detalhes.

Adaptação: alteração de informação de uma peça já criada, sem que haja modificação de layout, formato ou imagens.

Arte-Final ou Finalização: processo de acabamento de uma peça para envio posterior à produção. Nela, são feitas as revisões finais, de texto e de arte, além de protótipos, facas, bonecos e testes internos na agência.

A partir da tipificação das atividades acima descritas, foram analisados todos os contratos vigentes durante o ano de 2015, apurando-se, conforme tabela 8, o valor médio das variáveis: peças criadas – contabilizando criações e desdobramentos -, adaptações de peças e finalização de peças. Este levantamento foi feito visto que estas variáveis impactam diretamente o trabalho desenvolvido no setor criativo da agência e são elas que irão fornecer subsídios para que se possa, utilizando os custos do setor, calcular qual o custo, em média, para o atendimento de um cliente. Como análise final destes números, nota-se que para cada peça criada, há um padrão de meia alteração e uma e meia finalizações.

Tabela 8 - Relação de Peças dos contratos atuais

Cliente	Peças criadas	Peças adaptadas	Peças finalizadas
Cliente 1	40	20	60
Cliente 2	45	23	68
Cliente 3	15	7	22
Cliente 4	20	10	30
Cliente 5	25	13	38
Cliente 6	23	12	35
Cliente 7	30	15	45
Cliente 8	15	7	22
MÉDIA	26,62	13,37	40

Fonte: Elaborado pelo autor

Com estas médias definidas, pode-se fazer a sua relação com os dados obtidos através da ferramenta gerencial implantada na empresa pelo próprio autor em 2014. Com ela é possível identificar, conforme será explicitado na tabela 9, no setor de criação, a quantidade de demanda efetiva gerada por cada cliente, no formato de peças criadas, considerando que este número normalmente não condiz com a realidade numérica do contrato, pois para toda peça criada e enviada para o cliente existe a elaboração de um número maior de peças no ambiente interno da empresa com o objetivo de atender a demanda.

Foi utilizada a tabela 9, abaixo apresentada, com número de produções internas necessárias para atender as demandas contratuais acima mencionadas para se chegar aos valores médios reais de peças criadas para atender os contratos acima informados. Apurou-se, deste modo, a média mensal de 59 criações, 7,79 adaptações e 77,27 finalizações.

Tabela 9 - Relação de peças demandadas para o atendimento dos contratos atuais conforme dados da ferramenta gerencial

Cliente	Criação Mensal	Adaptação Mensal	Finalização Mensal
Cliente 1	93,17	10,75	218,50
Cliente 2	101,83	12,33	93,42
Cliente 3	16,67	3,33	22,42
Cliente 4	42,67	21,67	40,33
Cliente 5	76,08	3,58	82,58
Cliente 6	52,83	4,75	76,92
Cliente 7	54,67	2,08	56,50
Cliente 8	34,08	3,83	27,50
MÉDIA	59	7,79	77,27

Fonte: Elaborado pelo autor

Confirma-se, pois, a informação mencionada anteriormente de que as médias dos contratos não são as mesmas levantadas na produção efetiva interna, visto que para atender a demanda média de 26,62 peças por cliente, a empresa necessita criar 59 peças. Da mesma forma, identifica-se que do número médio de 13,37 peças adaptadas contratadas são utilizadas apenas 7,79. Enquanto isso, vemos um aumento considerável nas peças finalizadas, sendo que para um valor de 40 em contrato, é necessária a realização de 77,27 finalizações de peças para atender as demandas.

Com a análise de ambas as médias, é possível chegar à quantidade de peças internas que é necessário produzir, adaptar e finalizar, quando confrontadas com o valor unitário do contrato.

Na tabela abaixo estabelece-se a relação acima apontada, de que para cada peça de criação estabelecida em contrato é necessário prever a criação de 2,22 peças, de que em relação à quantidade de adaptações previstas em contrato é necessário prever um índice de adaptação de 0,29 (visto que, em média, o cliente não faz uso de todo o contratado) e para cada peça finalizada prevista em contrato é necessário prever a finalização de 2,90 internamente. O resultado abaixo apresentado vem da divisão do número da variável interna pelo número de criações medias em contrato: 59 peças criadas internamente divididas pela média de 26,62 peças em contrato, gerando 2,22 peças criadas internamente por peça em contrato; 7,79 peças

adaptadas internamente pela média de 26,62, gerando 0,29 peças adaptadas internamente e 77,27 peças de finalização pela média 40, gerando 2,90 peças finalizadas por peça contratual.

Tabela 10 - Relação unitária entre peças contratuais e peças demandadas internamente

Peça criada em contrato	Peças Criadas internamente	Peças Adaptadas internamente	Peças Finalizadas internamente
1	2,22	0,29	2,90

Fonte: Elaborado pelo autor

Este valor acima apresentado será utilizado para a elaboração da ferramenta de cálculo do preço mínimo a ser cobrado. Visto que, considerando a contratação de uma peça de criação, a agência precisará criar 2,22, adaptar 0,29 e finalizar 2,90 peças.

É importante salientar que os padrões aqui apresentados seguem as médias dos contratos atuais, relacionando o número de peças criadas, adaptadas e finalizadas em contrato. Caso haja mudança no padrão de contratos, deve-se alterar também o número apresentado neste estudo a fim de se manter a proporcionalidade. Portanto, a ferramenta será elaborada deixando em aberto não somente o número de peças criadas, mas também o número de peças adaptadas e finalizadas em contrato.

4.2.3.2 Variável não contratual - Alterações

Deve-se considerar, ainda, outra variável interna que não é contemplada atualmente nos contratos de serviços, que é a quantidade de alterações feitas nas peças criadas pela empresa. Essas alterações ainda não são contempladas em contrato pela sua dificuldade de controle, dado que sua causa pode ser desde um erro interno que ocasione uma correção, quanto uma mudança na demanda do cliente. Em razão do significativo número de alterações que se verifica (Tabela 11), o modelo de precificação a ser desenvolvido contemplará também essa variável, deixando claro que este número de alterações não é limitado em contrato.

Tabela 11 - Relação de alterações oriundas dos contratos atuais

Cliente	Criação Mensal	Média de Alterações Mensais
Cliente 1	40	80,17
Cliente 2	45	108,08
Cliente 3	15	13,92
Cliente 4	20	23,58
Cliente 5	25	42,92
Cliente 6	23	37,50
Cliente 7	30	15,50
Cliente 8	15	39,58
MÉDIA	26,62	45,16

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme identificado na tabela 11, nota-se que para uma média de 26,62 peças contratuais entregues ao cliente durante um mês de serviço prestado, são feitas, em média, 45,16 alterações. Número que representa uma relação de 1:1,7 alterações para cada peça criada e entregue ao cliente. Abaixo será apresentada a tabela anteriormente elaborada para, com essa nova média agora definida, ser possível elaborar a demanda de trabalho interna decorrente da solicitação de uma peça pelo cliente.

Tabela 12 – Demandas geradas para o atendimento de uma peça de criação em contrato

Peça criada em contrato	Peças Criadas internamente	Peças Adaptadas internamente	Peças Finalizadas internamente	Peças Alteradas internamente
1	2,22	0,29	2,90	1,70

Fonte: Elaborado pelo autor

Com os dados acima definidos e alinhados, é viável utilizá-los para fazer a mensuração de custos que derivam de um contrato para o único setor que ainda não foi abordado neste estudo, o setor de criação.

Conforme se verifica no organograma anteriormente apresentado, este setor é composto por três coordenadores de núcleo, que gerenciam suas equipes compostas por um D.A. (Diretor de Arte), um redator e um estagiário.

Em 2015 implantou-se um novo modelo de trabalho, no qual se elaborou uma redivisão das demandas de trabalho - conforme nomenclatura citada anteriormente -, adicionando a complexidade técnica do trabalho, sendo esta uma avaliação técnica feita pelo setor de Criação que visa identificar a dificuldade de execução de uma determinada peça. A tabela 13, abaixo, apresenta a divisão elaborada pela empresa com a colaboração de seus funcionários, separando os níveis dos serviços apresentados anteriormente em função de sua complexidade. O termo desdobramento, conforme comentado anteriormente, aplica-se a peças que são produzidas a partir de uma peça já existente – de alta, média ou baixa complexidade - destacando-se ser o desdobramento um processo mais simples e menos trabalhoso, porem contabilizado em contrato como peça de criação. Ainda assim, se faz importante existir esta divisão em razão do impacto no processo produtivo da empresa.

Tabela 13 - Relação de Serviços por complexidade

Serviço	Detalhamento
Criação Alta	Criação de alta complexidade técnica.
Criação Média	Criação de média complexidade técnica.
Criação Baixa	Criação de baixa complexidade técnica.
Desdobramento Alta	Desdobramento de uma peça de alta complexidade.
Desdobramento Média	Desdobramento de uma peça de média complexidade.
Desdobramento Baixa	Desdobramento de uma peça de baixa complexidade.
Alteração Alta	Alteração de uma peça de alta complexidade.
Alteração Média	Alteração de uma peça de média complexidade.
Alteração Baixa	Alteração de uma peça de baixa complexidade.
Adaptação Alta	Adaptação de uma peça de alta complexidade.
Adaptação Média	Adaptação de uma peça de média complexidade.
Adaptação Baixa	Adaptação de uma peça de baixa complexidade.

Fonte: Elaborado pelo autor

Na tabela 14, pode-se verificar como é feita a divisão de serviços de acordo com os cargos apresentados e, a partir dela, será possível fazer a alocação dos custos. Cabe ressaltar que, embora as responsabilidades do Redator contemplem a criação nos três níveis de complexidade, elas não se confundem com as atribuições do Coordenador e do Diretor, visto que o primeiro é responsável pela parte textual, enquanto os outros dois elaboram a parte gráfica.

Tabela 14 - Cargos e respectivas responsabilidades

Cargo	Responsabilidades
Coordenador de Núcleo	Criação Alta Criação Média Desdobramento Alta
Diretor de Arte	Criação Baixa Desdobramento Média Desdobramento Baixa
Estagiário	Alterações Alta Alterações Média Alterações Baixa Adaptação Alta Adaptação Média Adaptação Baixa
Redator	Criação Alta, Média e Baixa

Fonte: Elaborado pelo autor

Com esta divisão de responsabilidades dentro do setor de Criação é viável utilizar a ferramenta da empresa para atribuir a representatividade média destes trabalhos, considerando que todos os clientes possuem perfis e demandas próprios, os quais são alterados e alinhados pela agência, que atua como uma consultoria. Deste modo, é correto aplicar esta média para futuros clientes, visto que é neste padrão que a agência trabalha com seus clientes. Será utilizada, portanto, a Frequência dos tipos de serviço e suas respectivas complexidades para determinar, em média, qual é o tipo de trabalho que mais é solicitado, para que se possa utilizar essa proporção no cálculo de custo posteriormente.

Abaixo, na tabela 15, serão apresentados novamente os dados relativos à Função e respectivas Responsabilidades, inserindo, porém, os dados de Frequência, sendo essa mais uma variável retirada da ferramenta de produtividade implantada pelo autor. Considera-se que a Frequência está classificada conforme o tipo de serviço, sendo importante salientar que os valores de criação e desdobramento se somam e são considerados um único tipo de serviço, somando 100%, conforme explicado abaixo.

Tabela 15 - Dados sobre a Frequência dos serviços conforme complexidade

Cargo	Responsabilidades	Frequência
Coordenador de Núcleo	Criação Alta	13,08%
	Criação Média	28,34%
	Desdobramento Alta	5,59%
Diretor de Arte	Criação Baixa	5,51%
	Desdobramento Média	34,85%
	Desdobramento Baixa	12,63%
Estagiário	Alterações Alta	9,99%
	Alterações Média	50,98%
	Alterações Baixa	39,03%
	Adaptações Alta	37,88%
	Adaptações Média	29,66%
	Adaptações Baixa	32,46%
Redator	Criação Alta, Média e Baixa	46,93%

Fonte: Elaborado pelo autor

Com a divisão e as proporções acima apresentadas, é possível realizar a divisão das peças demandadas para o atendimento da peça unitária em contrato pelos diferentes custos presentes no setor, visto que é possível determinar uma quantidade de peças a serem feitas, independentemente do tipo de serviço, ter uma ideia de qual a representatividade das complexidades e identificar o custo gerado por cada item.

Para isso, será apresentado abaixo, nas tabelas 16, 17 e 18, o tempo médio necessário para cada cargo realizar as atividades que lhe competem na produção das peças publicitárias, sendo este valor o tempo utilizado, conforme dados adquiridos da ferramenta de produtividade implantada pelo autor, para que cada profissional

complete o respectivo tipo de serviço listado conforme a complexidade apresentada, a fim de que possamos utilizá-lo para fazer o cálculo do custo diretamente envolvido na produção das demandas contratadas, pelo cálculo do custo da hora trabalhada de cada cargo.

Tabela 16 - Dados dos Coordenadores de Núcleo

Tipo de Serviço	Tempo médio necessário
Criação Alta	01:22:10 por peça
Criação Média	00:59:14 por peça
Desdobramento Alta	00:56:46 por peça

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 17 - Dados dos Diretores de Arte

Tipo de Serviço	Tempo médio necessário
Criação Baixa	01:06:14 por peça
Desdobramento Média	00:36:01 por peça
Desdobramento Baixa	00:25:54 por peça

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 18 - Dados dos Estagiários

Tipo de Serviço	Tempo médio necessário
Alteração Alta	01:17:23 por peça
Alteração Média	00:29:15 por peça
Alteração Baixa	00:20:04 por peça
Adaptação Alta	00:23:15 por peça
Adaptação Média	00:19:04 por peça
Adaptação Baixa	00:17:35 por peça

Fonte: Elaborado pelo autor

Utilizando os dados acima em conjunto com os dados apresentados anteriormente na tabela 15, é possível chegar à demanda média de horas trabalhadas, por tipo de serviço e complexidade, que a contratação de uma peça gera, considerando esta demanda como peças criadas e, após isso, como tempo necessário. Serão apresentados abaixo, nas tabelas 19, 20 e 21, os valores resultantes do cálculo:

*Peças * Frequência * Tempo necessário = Tempo demandado*

*Ex: Peças Criação * Frequência Criação Alta * Tempo necessário = Tempo demandado*

*2,22 * 13,08% * 01:22:10 = Tempo demandado*

*0,29 * 01:22:10 = Tempo demandado*

*0,29 * 01:22:10 = 00:23:51*

Tabela 19 - Tempos demandados para o atendimento de uma peça contratual pelos Coordenadores de Núcleo

Tipo de Serviço	Frequência	Peças	Tempo demandado
Criação Alta	13,08%	0,29	00:23:51
Criação Média	28,34%	0,63	00:37:16
Desdobramento Alta	5,59%	0,12	00:07:03

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 20 - Tempos demandados para o atendimento de uma peça contratual pelos Diretores de Arte

Tipo de Serviço	Frequência	Peças	Tempo demandado
Criação Baixa	5,51%	0,12	00:08:06
Desdobramento Média	34,85%	0,77	00:27:52
Desdobramento Baixa	12,63%	0,28	00:07:16

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 21 - Tempos demandados para o atendimento de uma peça contratual pelos Estagiários

Tipo de Serviço	Frequência	Peças	Tempo demandado
Alterações Alta	9,99%	0,16	00:07:44
Alterações Média	50,98%	0,86	00:14:55
Alterações Baixa	39,03%	0,66	00:07:50
Adaptações Alta	37,88%	0,11	00:08:48
Adaptações Média	29,66%	0,08	00:05:39
Adaptações Baixa	32,46%	0,09	00:05:42

Fonte: Elaborado pelo autor

A partir dos dados acima é possível, utilizando a tabela de custos do Setor de Criação, calcular o custo referente a cada profissional envolvido no processo de criação. Para isso, foi levantado o custo médio por profissional de cada função, e, após isso, apurou-se o custo da hora trabalhada. Com este custo definido, será viável calcular o custo efetivo final do setor de Criação para atender a demanda gerada por uma peça contratual. Serão apresentadas abaixo as tabelas 22 e 23, usadas para o cálculo dos respectivos custos, apresentando-se, na tabela 24, o custo proporcional gerado no Setor de Criação para a criação de uma peça contratada.

Tabela 22 - Custos mensais do Setor de Criação

Cargo	Nº de colaboradores	Custo mensal do setor
Coordenador de Núcleo	3	R\$ 49.089,31
Diretor de Arte	3	R\$ 23.815,11
Estagiário	2	R\$ 5.650,43
Redator	2	R\$ 22.090,09
TOTAL	10	R\$ 100.644,95

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 23 - Custos/h do Setor de Criação

Cargo	Custo per capita	Horas de trabalho	Custo por hora
Coordenador de Núcleo	R\$ 16.363,10	170 horas mensais	R\$ 96,26
Diretor de Arte	R\$ 7.938,37	170 horas mensais	R\$ 46,69
Estagiário	R\$ 2.825,22	120 horas mensais	R\$ 23,55
Redator	R\$ 11.045,05	170 horas mensais	R\$ 64,98

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 24 - Custo efetivo gerado no Setor de Criação por cada peça contratada

Cargo	Horas necessárias	Custo gerado
Coordenador de Núcleo	01:08:11	R\$ 109,38
Diretor de Arte	00:43:13	R\$ 37,52
Estagiário	00:50:39	R\$ 19,88
Redator	01:08:11	R\$ 73,84
Total	04:03:05	R\$ 240,63

Fonte: Elaborado pelo autor

O último cargo deste setor inserido nesta Tabela é do Redator, que é responsável por toda produção e revisão textual, em conjunto com o Coordenador de Núcleo, razão pela qual atribuímos o mesmo tempo de trabalho ao referido cargo, visto que ambos trabalham juntos durante todo o tempo.

Como resultado, foi obtido o custo total de R\$ 240,63 no setor de criação para produzir uma peça contratual, contemplando a demanda de criações, desdobramentos, alterações e adaptações. Sendo assim, será utilizado, de forma direta, a multiplicação do custo encontrado pelo número de Peças Criadas estabelecidas em contrato.

4.2.4 Setor de Planejamento

O setor de planejamento tem papel único na agência, sendo representado por apenas um profissional que participa de trabalhos conforme demanda interna, sendo solicitado pelos Coordenadores de Núcleo ou pelas profissionais de Atendimento. Diante disso, será utilizado o custeio por absorção direta, compartilhando o custo mensal completo, apresentado na tabela 25, entre os clientes atuais.

No caso deste setor, existe a possibilidade de ser necessário mais um profissional com o aumento do número de clientes, porém, como não existem dados para determinar a partir de que número de clientes haveria essa necessidade, será feita a alocação aos novos clientes considerando o custo atual. No momento que existir a necessidade de adicionar um novo membro ao setor, a ferramenta apresentada como resultado deste estudo deverá ser atualizada, com os novos custos do setor.

Tabela 25 - Custos mensais do Setor Administrativo

Cargo	Nº de colaboradores	Custo mensal
Planejamento	1	R\$ 14.361,11

Fonte: Elaborado pelo autor

4.2.5 Setor de Arte Final

Setor responsável pela finalização de todas as peças da agência. Hoje conta com apenas um profissional e a contratação de profissional adicional ocorrerá no momento que for necessário. Visto que, não há dados que sirvam de subsídio para determinar quando isto será necessário será considerado apenas o custo atual e, no momento que houver alteração nestes valores, deverá ser atualizado no banco de dados da ferramenta.

Tabela 26 - Custos mensais do Setor de Arte Final

Cargo	Nº de colaboradores	Custo mensal
Arte Finalista	1	R\$ 8.448,53

Fonte: Elaborado pelo autor

Dado o custo acima, pode-se utilizá-lo para estabelecer o custo por absorção do setor de Arte Final, de acordo com o número de finalizações a serem realizadas pela agência para o atendimento do contrato. A tabela 27, abaixo, apurou-se a quantidade total de finalizações dos contratos atuais, lembrando que para novos clientes o cálculo será o mesmo, considerando-se apenas a quantidade de peças do novo contrato, a fim de se manter a proporcionalidade dos custos.

Tabela 27 - Relação de Peças Finalizadas

Peças Finalizadas em Contrato	Peças Finalizadas internamente
320	618,17

Fonte: Elaborado pelo autor

Na tabela 28, abaixo, será apresentado o custo proporcional por peça em um novo contrato, considerando que o cálculo feito utiliza a quantidade atual de peças contratadas, 320, somadas ao novo número de peças a finalizar contratadas, reduzindo o custo para cada nova peça.

Tabela 28 - Evolução do custo por peça finalizada dos novos contratos

Peças Finalizadas adicionais	Peças Totais	Custo para o novo contrato	Custo por peça
0	320	R\$ 00,00	R\$ 0,00
10	330	R\$ 256,02	R\$ 25,60
20	340	R\$ 496,97	R\$ 24,85
30	350	R\$ 724,16	R\$ 24,14
40	360	R\$ 938,73	R\$ 23,47

Fonte: Elaborado pelo autor

4.2.6 Setor Administrativo

Estão listados na tabela 29 abaixo, os profissionais atuantes no setor administrativo da empresa estudada. Visto que, são profissionais de suporte serão custeados por absorção direta, como já feito anteriormente.

Tabela 29 - Custos mensais do Setor Administrativo

Cargo	Nº de colaboradores	Custo mensal
Recepcionista	1	R\$ 4.460,09
Analista Financeiro	1	R\$ 11.256,34
Copeira	1	R\$ 5.032,76
Analista de RH	1	R\$ 9.368,49
TOTAL	4	R\$ 30.117,69

Fonte: Elaborado pelo autor

O valor total de R\$ 30.117,69 será rateado pelos 8 clientes atuais, sendo dividido igualmente com a entrada de novos clientes. Sendo assim, ocorrerá uma redução proporcional deste valor no decorrer do aumento de clientes, considerando que este aumento não acarreta em novos custos para este setor.

4.3 A ESTRUTURA

Neste tópico será listado custo mensal médio para manutenção da estrutura da agência, visto que sem ela não é possível haver o atendimento de seus clientes. Os

custos aqui apresentados serão segregados em Custos Fixos e Custos Variáveis, visando simplificar o custeio, tendo como base as planilhas de controle financeiro da empresa. Todos os itens destes custos serão absorvidos igualmente por todos os oito clientes atuais, assim como pelos futuros clientes, pois há espaço suficiente para o aumento do número de colaboradores em todos os setores, sem acarretar custos fixos extras.

Tabela 30 - Relação de Custos Fixos da estrutura

Custos Fixos Mensais	Valores
Aluguel	R\$ 16.546,14
Manutenção e Reparos	R\$ 3.460,89
Telefonia e Comunicação	R\$ 4.659,13
Energia Elétrica	R\$ 3.150,67
Impressões Internas	R\$ 2.862,68
Sistemas	R\$ 2.452,84
Seguros	R\$ 768,00
Contabilidade	R\$ 5.097,74
Consultoria	R\$ 5.969,38
TI	R\$ 1.684,17
Segurança	R\$ 506,38
Material de Escritório	R\$ 410,33
Eventos Internos	R\$ 1.792,74
Banco de Imagens	R\$ 1.716,72
Cópias e Cartório	R\$ 142,95
Remuneração Sócios	R\$ 57.445,47
Livros, Revistas etc.	R\$ 10,36
Indenizações	R\$ 2.056,81
Táxi Hora Extra	R\$ 582,38
Lanche Hora Extra	R\$ 442,58
Freelancer	R\$ 6.827,50
Exames Médicos	R\$ 5,88
Sindicato	R\$ 1.126,36
Taxas Bancárias	R\$ 1.699,36
TOTAL	R\$ 121.417,43

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 31 - Relação de Custos Variáveis da estrutura

Custos Variáveis	Valores
Pós Texto	R\$ 46,01
Tele Entrega	R\$ 708,15
Serviços Gráficos	R\$ 88,22
Terceirização de Trabalhos	R\$ 4.438,40
Correspondências	R\$ 401,29
Presentes para Clientes	R\$ 506,33
Passagens Aéreas	R\$ 2.350,00
Hotéis	R\$ 587,50
Alimentação - Viagens	R\$ 1.043,40
Táxi SP	R\$ 387,33
Outros Meios de Transporte	R\$ 77,17
Táxi Atendimento	R\$ 2.084,22
Estacionamento	R\$ 201,47
Km Rodado	R\$ 933,11
TOTAL	R\$ 13.852,62

Fonte: Elaborado pelo autor

Conhecidos ambos os valores, pode-se agora considerar a divisão dos custos fixos, R\$ 121.417,43, entre os clientes via rateio direto, chegando-se ao valor de R\$ 13.852,62 por cliente atualmente. O valor do rateio dos Custos Fixos, por cliente, irá sendo reduzido à medida que novos clientes forem incorporados no portfólio da empresa, conforme a tabela 32, abaixo.

Para os custos variáveis, com o valor de R\$ 13.852,62 para o atendimento dos 8 clientes, chega-se ao valor de R\$ 1.731,58 por cliente. Com a entrada de um novo cliente, o valor não irá se alterar, em oposição ao custo fixo, visto que este valor é decorrente do atendimento ao contrato, seja em viagens extras para aproximação com o cliente, terceirização de trabalhos inviáveis internamente ou com brindes para os clientes.

Abaixo, a tabela 32 apresenta os valores de custos fixos e variáveis, por cliente atual, e sua variação em razão do aumento do número de clientes, valores que deverão ser utilizados permanentemente na ferramenta de preço mínimo.

Tabela 32 - Evolução do custo da estrutura de acordo com o número de clientes

Clientes	Custo Fixo	Custo Variável	Total
8	R\$ 15.177,18	R\$ 1.731,58	R\$ 16.908,76
9	R\$ 13.490,83	R\$ 1.731,58	R\$ 15.222,40
10	R\$ 12.141,74	R\$ 1.731,58	R\$ 13.873,32
11	R\$ 11.037,95	R\$ 1.731,58	R\$ 12.769,52
12	R\$ 10.118,12	R\$ 1.731,58	R\$ 11.849,70
13	R\$ 9.339,80	R\$ 1.731,58	R\$ 11.071,38
14	R\$ 8.672,67	R\$ 1.731,58	R\$ 10.404,25
15	R\$ 8.094,50	R\$ 1.731,58	R\$ 9.826,07

Fonte: Elaborado pelo autor

5 CONCLUSÃO

O principal objetivo deste trabalho foi analisar as formas de custeio usadas na academia, a fim de gerar uma ferramenta para o cálculo do preço mínimo dos contratos feitos pela empresa estudada, permitindo assim acompanhar a lucratividade do portfólio atual de clientes, levando em consideração que o método atual é feito utilizando dados subjetivos decorrentes apenas da experiência dos sócios.

Conclui-se que para conseguir elaborar tal ferramenta, se faz necessário o levantamento e acompanhamento constante dos custos médios de todos os setores e áreas da empresa, a fim de que se possa atualizar o banco de dados e, como consequência, ter segurança na precificação dos serviços ofertados e obter competitividade e lucratividade nos contratos. Importante frisar que, no custo apurado através da ferramenta desenvolvida não está presente a parcela referente ao lucro da empresa, pois o objetivo do presente trabalho foi o de apurar o custo efetivo dos serviços vendidos pela empresa.

Com a ferramenta elaborada pelo autor, torna-se possível para a agência de endomarketing estudada negociar com maior segurança valores mais competitivos e lucrativos com seus clientes, podendo utilizar esta capacidade para aumentar seu marketshare, e, ao mesmo tempo, acompanhar de maneira muito mais efetiva a rentabilidade real do seu portfólio de clientes atuais. Abaixo, será apresentado um exemplo da utilização da ferramenta, com as suas variáveis e seus custos atuais, considerando a entrada de mais um cliente.

Neste sentido, faz-se necessário ressaltar que seria de extrema importância para a empresa implementar métodos e ferramentas de controle nas áreas que, conforme apontado neste estudo, não há dados suficientes para prever a demanda e o custo real gerado para o atendimento de um contrato, o que permitiria conseguir maior exatidão e segurança no acompanhamento do resultado dos negócios, contribuindo assim para criar condições mais adequadas à expansão pretendida. Ainda, cabe ressaltar que foi identificada uma ociosidade produtiva onerosa, que impede que o preço para contratos com menos peças se torne competitivo, deixando em evidência a urgência em aumentar o número de clientes ou reduzir o custo com a estrutura da organização.

O autor acredita que, com o pleno e efetivo uso da ferramenta proposta neste estudo, a empresa tem total capacidade de aumentar a sua lucratividade, continuar crescendo e atingir seus objetivos.

Figura 3 - Exemplo de uso da ferramenta elaborada pelo autor

Contrato				Cientes atuais		8
Peças Criadas	28			Cientes com planejamento		6
Peças adaptadas	14			Cientes com produção		7
Peças Finalizadas	42					

Atendimento			
Atendimento	Não Exclusivo	R\$	194,80
Viagem	São Paulo – SP	R\$	900,00
Frequência anual	4	R\$	3.600,00
Peças atendimento	28	R\$	5.454,40
Custo supervisão e gerencia		R\$	4.693,01
Limite de peças	50		
Custo Total		R\$	13.747,41

Produção Gráfica		Custo
Produtora		Sim
Custo Total	R\$	1.120,05

Criação			
Criações	62,16	Adaptações + Alterações	55,72
			Finalizações 81,48
Custo	R\$ 6.179,94	R\$	556,01
Custo Total	R\$ 7.716,16		R\$ 980,22

Planejamento	
Planejamento	Sim
Custo Total	R\$ 2.051,59

Administrativo	
Custo Total	R\$ 3.346,41

Estrutura	
Custos Fixos	R\$ 13.490,83
Custos Variáveis	R\$ 1.731,58
Custo Total	R\$ 15.222,41

Custo Total para atendimento	R\$ 43.204,02
-------------------------------------	----------------------

Fonte: Elaborado pelo autor

REFERÊNCIAS

BOISVERT, H.. **Contabilidade por Atividades: contabilidade de gestão: práticas avançadas**. São Paulo: Atlas, 1999.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRIMSON, J. A.. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.

BRUNI, Adriano Leal. FAMA, Rubens. **Gestão de custos e Formação de Preços**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

COGAN, Samuel. **Custos e Preços: formação e análise**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

HANSEN, Don R; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos**. São Paulo: Pioneira Thonsom Learning, 2001.

HORNGREN, C; FOSTER, G; DATAR, S. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

JURAN, J. M. Juran **Planejando para a Qualidade**. 3ª Edição. São Paulo, Livraria Editora Pioneira, 1995.

KOLIVER, O. **Os Custos dos Portadores Finais e os Sistemas de Custeio**. 2000.

LIMA, J.G. **Custos (Cálculo, Sistemas e Análises)**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 1973.

LOPES DE SÁ, A. **Dicionário de Contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

LOVELOCK, C. & WRIGHT L. **Serviços marketing e gestão**. São Paulo: Saraiva, 2001.

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

NASCIMENTO, Jonilton Mendes do. **Custos: planejamento, controle e gestão na economia globalizada**. São Paulo: Atlas, 2001.

ORNSTEIN, Rudolf. **Alocação dos custos centrais**. CRC/RS. 1980.

PADOVEZE, Clóvis Luís: **Contabilidade de custos: teoria, prática, Integração com Sistemas de Informações (ERP)**. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

SANTOS, Joel J. **Análise de Custos**. São Paulo. Ed. Atlas, 2000.

SCHIER, Carlos Ubiratan. **Gestão de Custos**. Ed. Ibpeex, 2011.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem pratica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.