

GESTÃO DE FROTA UTILIZANDO O CUSTO META: VIABILIDADE ECONÔMICA NO TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE VEÍCULOS

ALEX ECKERT, Dr.

Universidade de Caxias do Sul – UCS
Doutor em Administração - UCS/PUCRS
E-mail: alex.eckert@bol.com.br

ELI FÁTIMA MORÉ BASSANESI, Esp.

Universidade de Caxias do Sul – UCS
Especialista em Análise Estratégica de Custos – UCS
E-mail: eli_bassanesi@hotmail.com

MARLEI SALETE MECCA, Dr^ª.

Universidade de Caxias do Sul – UCS
Doutora em Engenharia da Produção - UFSS
E-mail: msmecca@ucs.br

JOEL BORGES DOMINGUES, MSc.

Universidade de Caxias do Sul – UCS
Mestre em Biotecnologia e Gestão Vitivinícola - UCS
E-mail: jbdomingues@ucs.br

RESUMO

Quando o assunto abordado é o transporte de cargas no Brasil, pode-se dizer que é predominantemente rodoviário, muito por culpa de questões políticas e da falta de infraestrutura dos outros meios de transportes. Assim, o presente estudo teve por objetivo verificar se uma transportadora, ao aceitar durante o período de um ano a proposta de frete para transportar veículos, com uma determinação de preço pela contratante, irá obter lucro no referido período. Para análise, utilizou-se o método de estudo de caso, com abordagem qualitativa e descritiva, obtendo documentos fiscais e dados internos da empresa. Ao realizar os cálculos baseado na teoria dos custos, concluiu-se que tais contratos atingem, e até excedem, a meta desejada de lucratividade da empresa.

Palavras-chave: Custos. Transporte de Veículos. Custos em Transportes. Contratos de Frete.

TRANSPORTER MANAGEMENT USING THE TARGET COST: ECONOMIC VIABILITY IN ROAD TRANSPORT OF VEHICLES

ABSTRACT

Cargo transportation in Brazil is predominantly road, due to political issues and the lack of infrastructure of other means of transportation. Thus, the purpose of this study is to verify if a carrier, by accepting during a period of one year the proposal of freight to transport vehicles, with a determination of price by the contractor, will obtain a profit in said period. For the analysis, the case study method was used, with a qualitative and descriptive approach, obtaining fiscal documents and internal data of the company. In performing the cost-based

calculations, it was concluded that such contracts reach and exceed the company's profitability goal.

Keywords: Costs. Transport of Vehicles. Transport Costs. Freight Contracts.

1 INTRODUÇÃO

O transporte rodoviário de cargas desempenha papel importante na economia. É um setor que representa a maior parte do transporte de cargas e serviços no Brasil, influenciando na produção, comércio e consumo. Segundo o presidente da Confederação Nacional dos Transportes, depois de nove trimestres consecutivos de resultados negativos, o PIB (Produto Interno Bruto) do setor de transporte e logística foi registrado um crescimento de 2,8% no primeiro trimestre de 2017 em relação ao último trimestre de 2016 (CNT, 2017). Isso sugere que os transportes estão diretamente ligados a economia e fluxo dos produtos produzidos no Brasil, ou seja, a oscilação da economia influencia diretamente o desempenho do setor de transporte.

Percebe-se que há preferência pelo transporte rodoviário, devido a precariedade nos outros meios disponíveis na malha brasileira. Mas ao mesmo tempo, a estrutura do sistema rodoviário é composta por rodovias em estado precário de conservação, o que reflete, de forma direta, na formação do preço final do frete (PORTAL DO TRÂNSITO, 2014).

Um ponto importante no transporte rodoviário é o modelo de terceirização, modalidade na qual a empresa estudada atua. As empresas contratantes buscam reduzir investimentos, evitar ociosidade da frota e reduzir custos com pessoal, reprimir futuros processos de colaboradores, entre outros. Como a propriedade do caminhão deixa de ser de responsabilidade da empresa, passando a ser instrumento de trabalho dos caminhoneiros, a terceirização representa uma forma mais segura e eficaz para o consumidor, conforme sugerido pela literatura especializada (ARAÚJO; BANDEIRA; CAMPOS, 2014).

Para tanto, o custo elevado do transporte gera encarecimento no produto final. Esse custo, conforme Vanderbeck (2001), é obtido através de relatórios relevantes, a fim de mensurar o custo final. Esses relatórios são produzidos conforme customização e exigência específica de cada cliente. Todo esse processo para as transportadoras não é diferente, visto que conhecer os custos do transporte rodoviário de cargas irá auxiliá-los na formação de preços de fretes, para que estes que sejam adequados para liquidar outros gastos ocorridos e obter um percentual de lucro desejado.

Diante disso, o presente trabalho tem por objetivo responder a seguinte questão: ao aceitar a proposta de frete para transportar veículos, no período de um ano e, concordando com as especificação de preço determinado pela contratante, a empresa estudada poderá obter um resultado positivo?

Para elucidar, fazendo uso da técnica pertinente em custos, o presente estudo busca organizar e mensurar os dados e informações disponíveis na contabilidade de custos da empresa analisa, como segue na presente proposta.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Contabilidade de Custos

Dentre os controles contábeis praticados nas empresas, uma importante parte é a contabilidade dos custos. Está direcionada para determinar informações de todos os custos da empresa para produzir determinado produto. Segundo Vanderbeck (2001), a contabilidade de custos fornece os dados detalhados sobre custos que a gestão precisa para controlar as operações atuais e planejar para o futuro.

No início, a contabilidade de custos era utilizada unicamente como uma forma de mensuração monetária dos estoques e do resultado, e não vista como um instrumento para auxiliar na tomada de decisão. Com o passar dos tempos, a contabilidade de custos passou a ser integrada com a contabilidade financeira, possibilitando um fluxo de informações mais relevantes aos gestores que necessitam tomar decisões mais abrangentes, não somente sob o ponto de vista operacional, mas também financeiro (MARTINS, 2010).

A contabilidade de custos passou de auxiliadora na avaliação de estoques e custo de compra, para um importante instrumento de administração. Assim, pode ser vista como um sistema de apoio à gestão, uma vez que coleta, classifica e registra as informações. Essas informações coletadas, internas e externas, nos mostra como funciona o dia-a-dia das empresas, como tornar-se uma empresa competitiva no mercado, onde pode-se melhorar o processo e eliminar os desperdícios na produção, ou mesmo, na comercialização de determinado produto ou serviços (MARTINS, 2010).

Os custos apurados de forma correta, com dados seguros e confiáveis, geram informações que podem auxiliar diretamente na tomada de decisões das empresas. Caso contrário, pode onerar o fluxo de informações, prejudicando os profissionais que necessitam decidir a partir das informações processadas (OLIVEIRA et al., 2008).

É sempre oportuno lembrar que a contabilidade de custos, especialmente para o setor de serviços, era pouco utilizada pelos gestores das organizações. Mas, com a importância dos serviços na economia, passou-se a criar métodos de análise, assim, seus gerentes conseguem decidir quais serviços deve-se fazer ou descartar (VANDERBECK, 2001).

A contabilidade de custos pode ser aplicada em na maioria dos setores produtivos da economia, como foi abordado anteriormente, a presente análise busca aplicar este importante instrumento, dentro de uma organização do setor de transporte de cargas. Esse setor, como nos demais, possui suas particularidades, ao aprofundar a análise dos custos no transporte, se faz necessário classificar quais os tipos de cargas que podem ser transportadas, pois, cada carga, ou encomenda, necessita de uma estrutura de serviços e equipamentos, com um certo grau de especificação, isto é, variáveis, como por exemplo; volume e peso não podem ser tratadas de forma generalizadas.

Existem diversas classificações que podem ser encontradas na literatura, que contextualizam maneiras de classificar as cargas, custos, despesa e outros. Entretanto para este trabalho, tomou-se por base o Manual de Cálculo de Custos e Formação de Preço de Venda, gerado pela Associação Nacional de Transportes de Cargas e Logística (2014), conforme segue:

- Classificação dos custos: Classificado pelo tipo de carga, se carga itinerante, perigosa, urgente, comum, industrial, grandes massas, fertilizantes, containers, entre outras.

- Custo de transferência: compostos por custos fixos e custos variáveis
- Composição da tarifa: basicamente os custos operacionais.
- Despesas indiretas: São as despesas administrativas e gerenciamento de riscos.
- Taxas ou generalidades: Taxas e tributos incluídos nos transportes.

Os gastos, acima classificados, ainda estão sujeitos a uma orientação técnica que está vinculada como método de custeio adotado pela organização. A partir de tal definição, as informações processadas podem ser analisadas e interpretadas de forma mais sistêmica, dando mais segurança e confiabilidade nas interpretações e sugestões apresentadas pelos analistas. O método de custeio deve atender os quesitos legais, quando for o caso, e técnicos dentro da realidade de cada setor. A literatura brasileira disponibilizada vários métodos e sistemas de custeio, que são empregados, especialmente, na indústria de transformação.

2.2 Métodos de Custeio

Esse método de custo é considerado a total alocação dos custos fixos diretos ou indiretos aos produtos adquiridos e elaborados ou aos serviços prestados. Segundo Castro, Santos e Hiraide (2015), a maior dificuldade para adotar esse método é estabelecer os critérios de rateio para apropriação dos custos indiretos, aqueles custos que indiretamente influenciam no produto, mas, não podem ser destinados de uma forma direta.

Tal método é o mais usado no Brasil, derivando-se da aplicação dos pressupostos fundamentais da contabilidade, sendo adotado pelas legislações societária e fiscal. Para Crepaldi (2004), utiliza-se muito esse método para a apresentação de demonstrações financeiras e para o pagamento do imposto de renda, conforme legislação, aonde todos os custos de produção são apropriados aos produtos, assim, todos os gastos não englobam o processo e sendo suas despesas descartadas.

A contabilidade de custos engloba alguns métodos distintos para cálculos. Para que as empresas possam decidir sua filosofia de cálculo, devem ser estabelecidas análises de produto e definições da empresa. O custeio variável é um deles, sendo utilizado muito para fins gerenciais, assim custos diretos são aqueles que estão fisicamente e diretamente vinculados a um segmento específico como um produto, serviço ou qualquer outra entidade de custos (REGINATO; COLATTO, 2005).

Ainda segundo Martins (2010) o custeio variável trata da alocação dos custos variáveis nos produtos, deixando os custos fixos separados e considerando-os como despesas, indo diretamente para o resultado. Assim, o custeio variável, dá maior flexibilidade para determinar o preço de venda e o lucro da empresa, separando as despesas fixas, do custo direto (SCHOEPS, 1992).

Esse método consiste em um claro controle dos custos, pois, quando definidos os custos fixos, os preços de venda e o custo variável, se torna simples o controle do lucro. Um empecilho da utilização do método é não atender os pressupostos contábeis, e, por este motivo não é aceito pelas autoridades fiscais, limitando seu emprego apenas para tomadas de decisões internas da organização, frisando que, é muito utilizado por sua transparência de informações (CASTRO; SANTOS; HIRAIDE, 2015).

2.3 Métodos de Distribuição de Custos

Os custos indiretos são aqueles que não podem ser alocados de maneira direta ou de forma objetiva aos produtos, serviços, departamentos ou outros objetos de custo. É designado de maneira indireta, através de critérios de distribuição (rateio, alocação, apropriação etc.). Martins (2010) completa, que esses custos se caracterizam por apontar dificuldades ao detectar alocação de cada unidade do produto fabricado ou comercializado sendo somente adicionado os valores aos produtos finais, sendo primordial a escolha de algum critério e método de custeamento.

Para Motta (1968) todos os custos de fabricação, além dos materiais diretos, mão-de-obra, todos os demais são indiretos, como por exemplo: materiais indiretos, salários indiretos, encargos sociais, depreciação, luz e outros. Ao não calcular, ou até mesmo, alocar aleatoriamente sem um determinado critério, torna-se impossível apurar o custo de fabricação, assim, o custo do produto final fica comprometido.

Conforme Martins (2010) custos variáveis alteram-se em relação ao volume de produção. Principal exemplo: insumos consumidos no processo de produção, energia elétrica consumida na fábrica, comissão de vendedores etc. Custos fixos não se alteram, qualquer que seja o volume de produção. Mas os custos fixos unitários alteram-se em relação ao volume produzido. Exemplos: salário dos operadores das máquinas, aluguel das instalações, custos de manutenção de máquinas e equipamentos, entre outros.

2.4 Custo-Meta

Definindo custo-meta, Scarpin (2000) diz que, contrariando os métodos de custeamento que iniciam pela produção para posterior formação do preço de venda, o custo-meta é o resultado do preço de mercado, deduzindo-se a margem de lucro. Assim Souza (2005) explana que na sua essência, o custo-meta tem como premissa a avaliação do mercado e o lucro, ou seja, entende que o custo do produto deve-se atender o lucro desejado. Esse método busca reduzir o custo final do produto, para garantir a lucratividade esperada, atingindo, tanto a empresa produtora quanto a satisfação do cliente.

O processo para obter o custo-meta é previsto na inserção do produto ao mercado, sendo introduzido, apenas no caso de se conseguir alcançar o custo-meta desejado. Pode-se observar que a lógica do custo-meta é conforme a cultura de futuros investimentos, no qual o objeto é aprovado e efetivado somente quando pode-se constatar prévios retornos (SOUZA, 2007).

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa é um estudo de caso, com uma abordagem qualitativa, obtendo as informações via coleta de dados de e documentação fornecida pela empresa em estudo. Utilizou-se ainda a metodologia descritiva, na qual, através de registros e interpretações dos fatos, chega-se ao resultado (GIL, 2002).

Os dados utilizados, todos do ano de 2016, foram o faturamento da empresa, a tributação utilizada nos períodos estudados, as movimentações de investimentos e possíveis créditos não utilizados, além de relatórios contábeis, como Balancete de Verificação, Demonstração de Resultados do Exercício, Balanço Patrimonial e relatórios do Simples Nacional, modalidade tributária na qual a empresa está enquadrada atualmente.

Para análise dos resultados, primeiramente deve-se caracterizar a empresa. Ela está localizada na Serra Gaúcha, é terceirizada, exercendo a atividade de transporte rodoviário de cargas para uma única empresa no setor de transporte de veículos. Esse serviço é normalmente feito através de chamadas da empresa contratante, sendo que deve-se estar disponível a todo momento. Para isso, o valor recebido de frete é imposto pela empresa contratada, ou seja, não possui-se o direito de barganha e nem direito de poder contestar o valor de frete recebido.

Outro ponto importante a ser mencionado para aprimoramento da análise, a empresa contratante possui um bom senso com as constantes mudanças de preços de combustíveis e manutenção dos veículos, assim, repassam para os fretes conforme tais diferenças. Quanto ao faturamento bruto mensal, chama atenção que existem diversos períodos de férias e também feriados, em que o faturamento diminui bruscamente, como nos meses de Janeiro, Fevereiro e Julho.

4 DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA

No ano de 2016 houve um faturamento total de R\$ 768.350,43, sendo que os meses de maior faturamento consistem em meses após férias coletivas, causado por acumulo de pedidos das revendedoras, por baixo estoque. Deve-se destacar que o mês de março obteve-se a maior receita, causado principalmente pelo fim do Carnaval, aonde as empresas voltam a operar. Essas receitas são obtidas através de um contrato de frete, nesse contrato destaca-se os custos diretamente ligadas ao contrato no valor de R\$ 14.318,16, ou seja, o valor recebido de frete depositado aos bancos, já contém descontos desses custos de contrato. Nesses descontos contém, Contribuição Sindical para a cidade que irá a carga, Seguro da Carga para terceiros, Sindicato local, Seguro do motorista, Estacionamento, Infrações de Trânsito, entre outros. Esses custos são adicionados a cada frete realizado.

Um fator importante em qualquer empresa, são os custos variáveis. Como o enfoque desta pesquisa é uma empresa de transporte, os custos basicamente são demandados através do veículo sendo, compra de pneus corresponde ao montante de 7,19% dos custos variáveis. Um componente que se destaca nos custos variáveis é o custo de Peças e Assessorios, representando 32,03% dos custos, isso muito por relação aos meses de Janeiro, Fevereiro e Agosto, nos quais os veículos entram em recesso e passam por uma manutenção preventiva. Para tanto, no período de Janeiro e Fevereiro houve uma quebra do motor de um dos veículos, causando maior impacto de custo, sendo o causador de aproximadamente 58% dos custos do grupo de peças e assessorios.

O maior causador dos custos variáveis da empresa são os Combustíveis, sendo que os mesmos representam 51,15% dos custos variáveis totais. Esse custo é correlacionado diretamente com as receitas, pois dispõe de quantas viagens, distâncias, locais de entrega e outros. Para tanto, a empresa contratante possui alguns acordos verbais com alguns postos de

gasolina locais, que, ao manter preços e prazos de pagamento, todas suas contratadas, incluindo a empresa estudada, conseguem abastecer com preços de diesel abaixo do mercado. Porém algumas viagens podem durar até 15 dias, ou seja, esses mesmos veículos abastecem em locais diferentes com preços diferentes, acarretando valores mais altos.

Outros custos variáveis de menor proporção são, Lubrificantes usados em grandes quantidades, mas de menor valor. Os pedágios, por sua vez, não geram valor significativo nos custos variáveis. Por fim, há infrações de trânsito, que diferentemente das infrações do contrato, que são multas causada por entregas que são feitas em locais proibidos, por não haver locais adequados, essas infrações são causadas por culpa direta dos motoristas.

No final do período analisado constatou-se que os custos variáveis totais foram de R\$ 240.991,91, sendo o custo de maior impacto na empresa, juntamente com os custos fixos. Já os custos fixos totalizaram R\$ 236.732,02, sendo estes compostos por custos relacionados aos colaboradores, como salários, décimo terceiro, férias.

Em grande parte das empresas o custo fixo detém boa parte das receitas, impactando diretamente no preço final. Outro ponto importante para destacar nos custos fixos é a assistência médica, aonde a empresa contratante impõe que todos os colaboradores estejam assistidos, com total responsabilidade da empresa, através de planos de saúde e planos acessórios. Por fim, outro componente dos custos fixo é o seguro dos veículos, essencial para prevenir futuras perdas de imobilizado.

Dentro da contabilidade de custos, outra parte importante são as despesas, sendo elas fixas ou variáveis. Na empresa analisada a representatividade das despesas totais são de apenas 17,05% de todos os gastos, sendo despesas variáveis R\$ 40.291,07 e despesas fixas R\$ 60.944,32. Essas despesas são basicamente impostos, sistema de segurança, materiais de escritórios e encargos bancários. Para analisar melhor esses valores, elaborou-se o Quadro 1.

Quadro 1: DRE gerencial da empresa

ANO 2016	
RECEITA TOTAL DO ANO 2016	768.350,43
CUSTO VARIÁVEL	240.991,91
CUSTO VARIÁVEL CONTRATO	14.318,16
SUBTOTAL	513.040,36
DESPESAS VARIÁVEIS	40.291,07
CUSTOS FIXOS	236.732,02
DESPESAS FIXAS	60.944,32
TOTAL (LUCRO)	175.072,95

Fonte: Relatórios contábeis de 2016

Assim, através dos cálculos chegou-se ao um lucro anual de R\$ 175.072,95 no período de 2016. Para tanto a seguinte análise discute, além da viabilidade da aceitação dos contratos, uma margem de lucratividade de 15% para seus sócios.

Quadro 2: Cálculos da Rentabilidade

RECEITA TOTAL DO ANO 2016	768.350,43
PORCENTAGEM DESEJADA	15%
LUCRO DESEJADO	115.252,56
LUCRO OBTIDO	175.072,95
RESULTADO EFETIVO (ACIMA DO DESEJADO)	59.820,39

Fonte: Relatórios contábeis de 2016

Como pode-se verificar, o lucro desejado era de R\$ 115.252,56, entretanto com a receita obtida, e diminuindo todos os gastos, houve um lucro de R\$ 175.072,95. Isso gera um resultado de R\$ 59.820,39 acima do esperado, ou seja, esses contratos de frete são viáveis para a empresa e geram retorno para novos investimentos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao aplicar os conceitos de custos, analisar os dados e realizar os cálculos, verificou-se um valor expressivo de lucratividade, atingindo a meta de 15% e ainda, houve o lucro de R\$ 59.820,39 acima do previsto para o período. Esse valor muito se deve à venda e por consequência à rotatividade de alguns veículos novos, lançados pela montadora naquele período.

Além dos resultados financeiros, a presente pesquisa trouxe outras informações relevantes, dentre elas, viu-se a grande alternância dos valores de manutenção dos veículos, principalmente dos meses em que suas manutenções preventivas não eram realizadas, por culpa de viagens longas, assim os veículos eram sobrecarregados e geravam mais reparos.

Outro ponto importante a destacar, são os altos valores de combustíveis. Esses valores são compostos por diesel e o Arla 32. Esse componente é obrigatório para esse tipo de veículos, causando multas a não utilização, sendo ele um reagente que é usado juntamente com o sistema de Redução Catalítica Seletiva (SCR) para reduzir quimicamente as emissões de óxidos de nitrogênio presentes nos gases de escape dos veículos a diesel. A utilização dele é 5% do consumo do diesel, ou seja, para cada 100 litros de diesel, 5 litros de Arla. Tratado como obrigatório, a empresa compra todo mês, gerando valores significativos.

A empresa por meio dessa análise, notou outros pontos relevantes para futuras reduções de custos e despesas, dentre os principais são as infrações de trânsito, no qual pensa-se em iniciar a cobrança junto ao motorista para tentar minimizar maiores danos, e, as despesas financeiras, causadas principalmente por pagamento de boletos atrasados por haver uma displicência no controle dos mesmos.

A pesquisa trouxe informações relevantes, demonstrando a existência de gastos desnecessários. Para isso, utilizou-se relatórios e documentos fiscais. Em termos de limitações, esta pesquisa analisou apenas as informações uma única empresa. Para futuras análises nesse mercado, recomenda-se buscar maiores informações com as empresas contratadas, informações de outros tipos de transportes de veículos, custos adicionais por falta de manutenção das estradas, entre outros.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Maria da Pena S; BANDEIRA, Renata A. de Mello; CAMPOS, Vania B Gouveia. Custos e fretes praticados no transporte rodoviário de cargas: uma análise comparativa entre autônomos e empresas. **J. Transp. Lit.** vol.8 no.4 Manaus Oct. 2014. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2238-10312014000400009> Acesso em 10 de jun. 2017.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE TRANSPORTES DE CARGAS E LOGÍSTICA. **Manual de Cálculo de Custos e Formação de Preço de Venda 2014**. Disponível em: <<http://www.portalntc.org.br/publicacoes/publicacoes-tecnicas>> Acesso em: 12 Set. 2017.

BERTOLUCCI, Aldo V; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Quanto custa pagar tributos? **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 13, n. 29, p. 55-67, aug. 2002. ISSN 1808-057X. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34074/36806>>. Acesso em: 10 dez. 2016. doi:<http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772002000200004>.

CASTRO, Clarizza Ap. Oliveira; SANTOS, Elizabete M. dos; HIRAIDE, Raquelly A. Borba. A gestão estratégica de custos como diferencial competitivo para micro e pequenas empresas. **Revista Unifia Gestão Foco**, 2015. <http://unifia.edu.br/revista_eletronica/revistas/gestao_foco/artigos/ano2015/gest_estrategica_custos.pdf> Acesso em 02 de Julho de 2017.

CNT - Confederação Nacional do Transporte. **PIB do setor de transporte cresce 2,8%**. Disponível em: <<http://www.cnt.org.br/Imprensa/noticia/pib-transporte-cresce-clesio-andrade-recuperacao-economia>> Acesso em: 15 Ago. 2017.

CREPALDI, S. A. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 3ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6. Ed. – São Paulo: Atlas, 1998.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custo: Planejamento, Implantação e Controle**. 3. Ed. – São Paulo: Atlas, 2000.

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

MOTTA, Ivan de Sá. Custo Indireto de Fabricação aplicado. **Revista de Administração de Empresas**. V. 8, n. 26. 1968. <<http://www.scielo.br/pdf/rae/v8n26/v8n26a05.pdf>>.

OLIVEIRA, A. A. et al. Contabilidade de Custos: temas atuais. Curitiba: Juruá, 2008.

PORTAL DO TRÂNSITO. **Rodovias brasileiras são, na maioria, inseguras e mal conservadas** 2014. Disponível em: < <http://portaldotransito.com.br/noticias/maioria-das-rodovias-brasileiras-sao-inseguras-e-mal-conservadas/>> Acesso em: 15 Ago. 2017.

SCARPIN, Jorge Eduardo. **Target costing e sua utilização como mecanismo de formação de preço para novos produtos**. Londrina, 2000. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade Norte do Paraná, 2000.

SHOEPS, Wolfgang. O método do Custeio Direto. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, 32(3): 58-66. 1992. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rae/v32n3/a07v32n3.pdf>>. Acesso em 12 de junho de 2017.

SOUZA, Maria C. de Azevedo Ferreira de; BACIC, Miguel Juan. **O custo-meta à luz da dinâmica competitiva e das estratégias empresariais**. XIV Congresso Brasileiro de Custos – João Pessoa - PB, Brasil, 2007. <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/1611/1611>>. Acesso em 18 de Jul. 2017.

VANDERBECK, Edward J. **Contabilidade de Custos**. 11°. Ed. São Paulo: 2001.