

A ANÁLISE DE CUSTOS COMO FERRAMENTA GERENCIAL: UM ESTUDO DE CASO

Joyce Ferreira Dias¹

Patrícia Regina Teles²

Resumo: O presente estudo tem a análise de custos como ferramenta gerencial com uma proposta de um estudo de caso em uma distribuidora de sorvetes. Aborda-se a contabilidade e as informações geradas pela mesma que amparam a tomada de decisão pelo usuário. Foi pesquisado como a análise de custos como ferramenta gerencial pode auxiliar uma distribuidora de sorvetes na gestão e tomada de decisão. O objetivo geral foi demonstrar a importância da análise de custos como ferramenta gerencial na gestão de custos e auxílio na tomada de decisão do negócio. Por meio de uma metodologia que envolve a revisão bibliográfica e o estudo de caso, foi feito o levantamento de custos e despesas da empresa e a comparação da distribuição de custos com métodos de custeio distintos, demonstrando a importância da utilização da análise de custos como ferramenta gerencial. Verificou-se a adequada análise de gerenciamento contábil por meio de indicadores econômicos e financeiros, de maneira que o empreendedor consiga gerir o seu negócio de modo eficiente e ter o total controle dos seus gastos, das suas operações de curto e longo prazo. Concluiu-se que a contabilidade de custos é plenamente aplicável às empresas de menor porte, sendo um segmento que revela uma demanda cada vez maior de aplicação dos métodos de custeio mais simples, que forneça uma visão de gestão interna e orientando as estratégias futuras.

Palavra-chave: Contabilidade de Custos; Ferramenta; Gerenciamento; Custos.

Abstract: the present study follows the cost analysis as a management tool with a proposal for a case study in an ice cream distributor. Accounting and information that support the user's decision making are approached. It was researched how cost analysis as a management tool can help an ice cream distributor in the management and decision making of the business. The general objective was to demonstrate the importance of cost analysis as a management tool in cost management and business decision making. Through a methodology that involves a literature review, and a case study, the company's costs and expenses were surveyed, and the cost distribution compared with different costing methods, demonstrating the importance of using cost analysis as a tool. managerial. There was an adequate analysis of accounting management through economic and financial indicators, so that the entrepreneur can manage his business efficiently and have full control of his expenses, his short and long-term operations. It was concluded that cost accounting is fully applicable to smaller companies, being a segment that reveals an increasing demand for the application of methods

Keyword: Cost Accounting; Tool; Management; Costs.

Data de submissão: 00/00/0000 – **Data de aprovação:** 00/00/0000 – **Data de publicação:** 00/00/0000

1. INTRODUÇÃO

Com o crescente surgimento de pequenas e microempresas, o mercado tem se tornado cada vez mais competitivo. Entretanto, os novos empreendedores têm enfrentado desafios para se manter em atividade. De acordo com o G1 (SEBRAE, 2021), com cinco anos de atividade, 21,6% das microempresas e 17% das empresas

¹ Graduanda no curso de ciências contábeis pela Faculdade Milton Campos.

² Mestre em Administração Financeira professora orientadora da Faculdades Milton Campos.

de pequeno porte vão a falência. Esse número aumenta para 29% quando se trata dos microempreendedores individuais. Uma das principais causas do insucesso desses empresários, é a falta de uma gestão preparada para superar as adversidades de um novo negócio, já que, muitos empreendedores não possuem experiência e conhecimento quando decidem iniciar um empreendimento.

Em virtude disso, para obter êxito e se destacar em meio a concorrência, é fundamental obter uma gestão capacitada. A contabilidade possui o objetivo de fornecer informação útil para tomada de decisão do usuário, desta forma, ela oferece ferramentas que podem auxiliar o gestor a conduzir o seu negócio de maneira prudente. Uma importante ferramenta é a contabilidade de custos, que para Martins (2018), irá auxiliar a empresa no planejamento, controle e na tomada de decisões. Conhecer os custos provenientes da atividade ajudará o gestor a traçar estratégias para o negócio. Em poder dessas informações, a gestão se torna mais preparada a responder as dificuldades que surgem no decorrer da atividade.

Diante do exposto, esta pesquisa realiza um estudo de caso em uma distribuidora de sorvetes trazendo a seguinte questão: **De que modo a análise de custos como ferramenta gerencial pode auxiliar uma distribuidora de sorvetes na gestão e tomada de decisão do negócio?** O objetivo geral deste estudo é demonstrar a importância da análise de custos como ferramenta gerencial na gestão de custos e tomada de decisão do negócio. Os objetivos específicos são os seguintes: a) identificar os custos e despesas da distribuidora de sorvetes Alfa; b) comparar a distribuição de custos com métodos de custeio distintos e c) demonstrar a importância da utilização da análise de custos como ferramenta gerencial.

Para se manter no mercado é necessária uma gestão capacitada na tomada de decisões e prevenção de riscos. Desta forma, esta pesquisa se justifica devido a necessidade de preparar o gestor frente as adversidades do negócio e auxiliá-lo no planejamento estratégico. Para isso, é fundamental que se tenha um conhecimento detalhado acerca dos custos e despesas do negócio e sobre como eles estão distribuídos. O levantamento destes dados é essencial para conduzir a gestão sobre a análise do comportamento dos gastos e a eficiência do negócio.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Considerações sobre Gestão de Custos e as MPEs

Para se manter no mercado, as pequenas e médias empresas devem se tornar cada vez mais competitivas frente ao mercado globalizado, aperfeiçoando-se constantemente, adaptando seus processos à realidade podendo representar ameaças ou oportunidades para a empresa. A gestão empresarial contempla o uso de práticas financeiras adequadas e, a Gestão de Custos (GC), uma das práticas financeiras de maior importância para a apuração, análise e controle de custos na geração de informações “para fundamentar as tomadas de decisões como precificação, definição de carteira de produtos e serviços, bem como a avaliação econômica de novos projetos de investimentos” (HANSEN; MOWEN, 2011, p. 28).

Crepaldi (2017) destaca que o controle e as ferramentas gerenciais mostram-se como sendo da máxima importância para empresas de todo tipo, independente do porte e ramo de atuação. Neste sentido é que se desdobra a temática proposta para esta pesquisa, considerando que são nas Micros e Pequenas Empresas (MPEs) que os instrumentos de gestão contábil e financeira, quando existem, se apresentam em um quadro crítico, decorrente do baixo conhecimento de técnicas administrativas, somado aos problemas, que na maior parte dos casos, relaciona-se à falta de capital de giro.

É sabido que, através de estudos e pesquisas associadas à GC e o universo da MPE, é latente a necessidade da avaliação e da criação de valor aos proprietários e gestores de uma determinada empresa e à sua rentabilidade, para tanto, diversas técnicas e modelos têm sido ajustados para que se possa analisar e relatar qual a situação financeira e econômica da organização.

O modelo de análise de índices é constantemente citado na literatura técnica e científica da área contábil e financeira enquanto modelo estático, sendo visto como uma opção proposta pelo Modelo Fleuriet, entretanto, as técnicas mais frequentemente utilizadas no contexto da MPE são as chamadas técnicas de indicadores contábeis, que também evidenciam a situação econômica e financeira das

mesmas, sendo denominada como análise estática conforme os estudos de Wernke (2018); Martinewsk (2019) e Silva (2020).

Parte-se da premissa de que as mesmas não podem ser entendidas como suficientes quando são analisadas de modo isolado, sendo preciso envolver os índices financeiros como Liquidez; Endividamento; Atividade e Rentabilidade. Destacando que os índices de liquidez, atividade e endividamento aferem o risco a que determinada organização está susceptível. Com relação ao índice de rentabilidade, este indica o retorno que a organização está auferindo em um determinado período analisado (WERNKE, 2018).

Em termos gerais, a relevância desta pesquisa está em demonstrar quais índices podem medir a saúde financeira de uma determinada empresa estando relacionados ao seu capital de giro, a sua rotina e seu planejamento financeiro. Importante entender as possibilidades do uso da GC para as MPEs, especialmente no que se refere ao gerenciamento das suas atividades, em que se tem alternativas que se adaptam a necessidade de suas particularidades tais como a implantação de um adequado controle nos procedimentos operacionais internos, além do controle de caixa, do uso do fluxo de caixa, da demonstração do resultado de exercício e, também, a análise dos índices de rentabilidade enquanto mecanismos de fácil compreensão.

2.1.1 Gastos

De acordo com Martins (2018), gastos representa uma concepção mais ampla, dado que a totalidade dos bens e serviços contraídos pelas organizações. Existem gastos com a compra de insumos diversos, com a contratação de serviços e de mão de obra, com ativos, que no decorrer do processo, transformam-se em custos, despesas ou investimentos.

Entretanto, Silva e Mota (2013, p. 24) analisam que se alguma quantia for destinada para “cobrir alguma atividade inesperada, ou mesmo para completar algum custo ou despesa que passou do valor previamente definido, tal item é considerado como gasto”. Na visão defendida por Ludícibus (2019, p.46) os gastos referem-se à valores que não estão “previstos no orçamento, mas que é preciso gastar para continuar as

atividades. Como o gasto tem natureza imprevisível, ele não pode ser repassado para o cliente no preço do produto”. Isto é, a existência de gasto vai sempre ensejar prejuízo para a organização.

2.1.2 Investimento

Martins (2018) explica que Investimento se refere a todo valor aportado no propósito de aumentar os ganhos futuros da organização. Trata-se, por exemplo, do valor destinado a compra dos equipamentos e maquinários necessários aos negócios, que mesmo onerosos, podem potencializar a produção. A importância do Investimento é citada por Crepaldi (2017) como aporte que pode produzir elevados custos iniciais ao negócio, sendo que o seu propósito é recuperar do referido valor em médio ou longo prazo, mediante aumento na capacidade de produção da organização.

Decorrido um tempo previamente estimado, para além de se pagar, o investimento precisa produzir lucros maiores que os alcançados antes dele. Ou seja, como postulam Neves e Viceconti (2012) trata-se de valor que demanda cuidado e precisa ser cuidadosamente estudado e preparado de modo a evitar que passe a ser um gasto desnecessário ao negócio, resultando em dívidas não provisionadas e desnecessárias.

2.1.3 Custos

De acordo com o que sintetizam Silva e Mota (2013), custo denota a quantidade de dinheiro que uma empresa gasta na criação ou produção de bens ou serviços. Custo é o valor do dinheiro que uma empresa teve que gastar para produzir seus bens ou serviços. É calculado como o valor que a empresa gasta para produzir determinada unidade de um produto. Em palavras simples - é o dinheiro que uma empresa gasta em coisas como mão de obra, serviços, matérias-primas, dentre outros.

A gestão ou mesmo a contabilidade de custos envolve a determinação de custos fixos e variáveis. Os custos fixos são recorrentes a cada período, independentemente do nível de produção. Os exemplos incluem aluguel, depreciação, juros sobre empréstimos e despesas de arrendamento como expõem Ludícibus e Marion (2012).

Compreende-se como sendo um item imprescindível ao cotidiano de qualquer negócio, custos são os desembolsos necessários que devem ser feitos para operar um negócio. Cada fator de produção tem um custo associado. O custo do trabalho, por exemplo, usado na produção de bens e serviços é medido em termos de salários e benefícios. Compreender seus custos é vital para decisões de negócios informadas e ajuda a determinar a lucratividade de suas operações e como definir preços. Quando não se conhece os custos com precisão e em tempo hábil, é muito difícil tomar decisões bem-informadas sobre suas operações (WERNKE, 2018).

2.2 Classificação dos custos

A classificação dos custos é de grande importância a gestão dos negócios uma vez que a referida classificação acaba por simplificar a realização de um planejamento financeiro nas organizações, auxiliando no modo de apropriação dos produtos. Segundo Martins (2018, p. 49) para mais do que a sua reunião em diretos e indiretos, os custos têm a classificação de outras maneiras como a mais usual e de maior impacto aquela que “leva em consideração a relação entre custo e o volume total em uma unidade de tempo”. Os custos são divididos em fixos e variáveis como descrevem Hansen e Mowen (2011) e Crepaldi (2017) e são classificados como custos diretos/indiretos e fixos/variáveis.

2.2.1 Custos diretos e indiretos

Conforme Hansen e Mowen (2011, p.19), “custos diretos são aqueles que são apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilograma de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão de obra utilizada” e até quantidade de forma consumida). Para compreender custos diretos se faz necessário conhecer os conceitos e definições dos custos indiretos, que é outro tipo de custo.

Segundo Crepaldi (2017), os custos indiretos são aqueles que não podem ser apropriados diretamente de cada tipo de produto ou serviço, pois estão indiretamente ligados ao produto e, para apropriá-los aos produtos na quantidade mais próxima do real, necessitam-se de critérios de rateio, os quais sempre trarão certa arbitrariedade

na distribuição dos custos indiretos aos produtos e ou serviços.

Bornia (2012) assinala que a diferença essencial entre custos diretos e custos indiretos é que apenas os custos diretos podem ser rastreados a objetos de custo específicos. Um objeto de custo é algo para o qual um custo é compilado, como um produto, serviço, cliente, projeto ou atividade. Esses custos geralmente só são classificados como custos diretos ou indiretos se forem para atividades de produção, não para atividades administrativas (que são considerados custos do período).

Na visão de Ludícibus e Marion (2012), o conceito é fundamental na determinação do custo de um produto ou atividade específica, pois os custos diretos são sempre utilizados para compilar o custo de algo, enquanto os custos indiretos podem não ser atribuídos a essa análise de custos. Pode ser muito difícil derivar uma metodologia econômica para a atribuição de custos indiretos; o resultado é que muitos desses custos são considerados parte das despesas gerais corporativas ou despesas gerais de produção, que existirão mesmo que um produto específico não seja criado ou uma atividade não ocorra. Os custos diretos tendem a ser custos variáveis, enquanto os custos indiretos são mais prováveis de serem custos fixos ou custos do período.

2.2.2 Custos fixos e variáveis

Custo é algo que pode ser classificado de várias maneiras, dependendo de sua natureza. Um dos métodos mais populares é a classificação de acordo com custos fixos e custos variáveis. Os custos fixos não mudam com aumentos/diminuições no volume de unidades de produção, enquanto os custos variáveis flutuam com o volume de unidades de produção. Custos fixos e variáveis são termos fundamentais na contabilidade gerencial, utilizados em diversas formas de análise das demonstrações financeiras (CREPALDI, 2017).

A classificação dos custos em fixos ou variáveis desconsidera o produto, porém considera o relacionamento entre o valor total dos custos de um período e o volume de produção. De acordo com Hansen e Mowen (2011, p. 27) “Custo fixo, por sua própria natureza, é o que não varia, seja qual for a quantidade produzida em determinado período”.

Os custos variáveis têm ligação com o volume produzido, mantém uma relação direta com o volume de produção. Hansen e Mowen (2011, p.42) dizem que “custos variáveis são aqueles que variam proporcionalmente às vendas realizadas ou nível de produção industrial”. E, em seguida, apresenta alguns exemplos de custos variáveis: matéria prima, insumos diretos, embalagens, comissão de vendas, impostos diretos de venda, fretes de vendas, mão de obra industrial etc.

Segundo Crepaldi (2017), os custos variáveis mudam com base na quantidade de produção produzida e podem incluir mão de obra, comissões e matérias-primas. Os custos fixos permanecem os mesmos, independentemente da produção e podem incluir pagamentos de arrendamento e aluguel, seguro e pagamentos de juros.

2.3 Métodos de custeio

O método de custeio é a forma pela qual os custos são apropriados, ou seja, alocados aos seus portadores finais, que podem ser tanto produtos quanto serviços. Segundo Bornia (2012), a alocação dos custos aos produtos é feita por meio de métodos de custeios e estes são: custeio variável, custeio por absorção, custeio baseado em atividades.

2.3.1 Custeio variável (direto)

Segundo Ludícibus e Marion (2012), o custeio direto prevê a separação dos custos fixos dos variáveis, sendo que esse custeio só considera como custo dos produtos os custos variáveis e os custos fixos são lançados no resultado do período na forma de despesas, pois ocorrem independente da operação da empresa, portanto não podem alocar os custos fixos diretamente aos produtos na forma de custos, e sim fazer da forma descrita acima, que é considerá-lo como despesa do período, portanto nesse método de custeio dos produtos, são apenas os custos variáveis.

Para Leone (2013), o critério do custeio variável não é aceito legalmente, uma vez que fere as Normas Brasileiras e os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

2.3.2 Custeio por absorção

O método de custeio por absorção, que é chamado de custeio pleno ou integral, consiste na alocação dos custos de produção, todos aqueles que ocorrem na área de elaboração. Para Neves e Viceconti (2003), esse método tem como objetivo fazer o rateio dos elementos em cada fase de produção.

Segundo Crepaldi (2017, p. 83) o custeio por absorção, ou custeio pleno consiste na apropriação de todos os custos (sejam eles fixos ou variáveis) a produção do período, onde os gastos não fabris, são excluídos. É o método derivado da aplicação dos princípios da contabilidade e é no Brasil, adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal.

A finalidade dessa forma de custeio é a apropriação de todos os custos diretos ou indiretos. Ludícibus (2019) diz que esse método é derivado da aplicação dos princípios geralmente aceitos da contabilidade, pois todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos entre todos os produtos feitos.

2.3.3 Custeio baseado em atividades (Activity Based Costing – ABC)

Para Martins (2018, p. 286), o método de custeio ABC pode ser visto “como uma ferramenta de análise dos fluxos de custos e, quanto mais processos interdepartamentais houver na empresa, maiores serão os benefícios do ABC”. Esse sistema é uma ferramenta que pode ser utilizada por qualquer tipo de empresa, seja indústria, comércio, prestação de serviços etc.

De acordo com Hansen e Mowen (2011), o Custeio ABC é um dos métodos de custeio mais complexos, entretanto contribui com maior número de informações aos gestores, pelo fato de considerar as atividades e não os produtos ou serviços como responsáveis pelo consumo dos recursos da empresa. Possibilita não apenas uma melhor alocação dos gastos indiretos, mas também uma visão profunda e reflexiva sobre a necessidade e contribuição das atividades para a existência dos negócios.

2.4 Definição de despesas

Despesas em geral, estão associadas à função geral e ao gerenciamento da organização não relacionadas ao processo produtivo e incluem despesas de pessoal, taxas contábeis e jurídicas e despesas com equipamentos e suprimentos. Uma despesa é o custo de um ativo usado por uma empresa em suas operações para produzir receitas. Em outras palavras, uma despesa é o uso de ativos para gerar vendas. As despesas são criadas quando um ativo é usado, não quando o dinheiro é pago (WERNKE, 2018).

De acordo com Crepaldi (2015), as despesas podem ser classificadas em fixas ou variáveis:

- Despesas Fixas: todo tipo de despesa que não varia de acordo o volume produzido ou vendido pela empresa, como estruturas físicas, mobiliário, material de escritório, entre outros.
- Despesas Variáveis: todo tipo de despesa que irá variar proporcionalmente de acordo com volume produzido ou vendido pela empresa, como comissão de vendedores, por exemplo (CREPLDI, 2015, p.41).

Segundo Leone (2013), há quem também considere a classificação incluir as despesas semifixas ou semivariáveis, como por exemplo, “o valor cobrado pela energia elétrica, onde se paga por uma quantia fixa mínima de energia acrescida de uma quantidade variável que vai sendo consumida conforme a produção”. O autor, no entanto, chama atenção para o fato de que a energia para consumo de setores administrativos e de suporte à organização precisa ter tratamento tal como despesa. Em relação à parte consumida pelo setor produtivo em si, tem incorporação dada como custo direto de produção.

2.5 Perda

Segundo Ludícibus (2019), as perdas referem-se aos valores atribuídos aos eventos inesperados, ocasionais e atípicos. Estes não proporcionam nenhum retorno à organização. Em geral, não se tem a possibilidade de prever tais eventos, e, ainda que se tenha essa possibilidade de prevenir, por vezes, a precaução pode não ser o suficiente.

O termo perdas refere-se as práticas de negócios usadas para monitorar, detectar,

corrigir ou controlar fontes de danos financeiros aos ganhos de uma empresa. Como tal, as perdas são muitas vezes consideradas resultantes dos riscos assumidos pela empresa. Perda de ativos decorrente de puro risco. Classificados de forma ampla, os tipos de perdas preocupantes para os gerentes de risco incluem perda de pessoal, perda de propriedade, perda de elemento de tempo e perda de responsabilidade legal (WERNKE, 2018).

2.6 Modelos de apropriação de custos

Hansen e Mowen (2011) por sua vez, buscam um alinhamento da terminologia de Sistema de Custos com os conceitos apresentados por Bornia (2012) e apresenta as seguintes definições:

- Sistema de Acumulação de Custos: cuida do processo de acumulação dos custos e o seu desenho está associado ao sistema de produção da entidade. Assim, se uma entidade se utiliza de um sistema de produção contínua, tem-se como sistema de acumulação por processo, se o sistema de produção é por encomenda, então o sistema de acumulação por ordem.
- Sistema de Custeio: está associado ao modelo de mensuração e depende do tipo de informação de que os gestores necessitam: se baseado em dados reais, atuais, históricos, estimados e/ou predeterminados.
- Método de Custeio ou Método de Apropriação de Custos: associado ao processo de identificar e associar o custo ao objeto que está sendo custeado (BORNIA, 2012, p.22).

Conforme Hansen e Mowen (2011), um sistema de acumulação é a forma como a entidade atribui custos a um determinado objeto de custos, que pode ser de dois tipos: por ordem e por processo. No sistema de acumulação de custos por ordem, os custos são acumulados a uma determinada unidade ou lote de um produto ou serviço. Esse sistema está diretamente relacionado ao sistema de produção por encomenda, onde o produto ou serviço é feito de forma customizada, segundo solicitações específicas do cliente.

Os Métodos de Custeio tratam da mecânica de alocação dos custos aos produtos ou outros objetos e respondem à questão sobre como os custos serão alocados. Os métodos de Custeio mais conhecidos conforme Neves e Viceconti (2012) são: Absorção, Variável, Direto e ABC.

3 METODOLOGIA

O método utilizado foi o dedutivo, que segundo Gil (2009) caracteriza-se, quando a pesquisa parte de uma situação geral e genérica para um particular como é o caso de verificar de que maneira a análise dos índices de rentabilidade pode auxiliar a tomada de decisão de uma MPE que está fazendo uso da Contabilidade de Custos. Com relação aos objetivos, o estudo quanto aos fins classifica como pesquisa exploratória, pois conforme Mattar (2009), esse tipo de pesquisa visa coletar dados no intuito de proporcionar ao pesquisador maior conhecimento sobre o tema ou problema da pesquisa.

É também explicativa por ter como principal objetivo tornar as ações estudadas em dados de simples compreensão, tal como ocorre com a empresa denominada Alfa, tomada como objeto de estudo, ao se justificar e explicando os seus principais fatores relacionados à análise dos principais índices de rentabilidade no âmbito da contabilidade de custos em uma MPE do comércio varejista escolhida como estudo de caso.

A MPE que foi analisada está localizada na cidade de Belo Horizonte e fornece seus produtos para toda região, sendo possível identificar elementos que configuram a contabilidade de custos podendo ser mais uma ferramenta de estratégia para a empresa em específico e, também, no reflexo das ações previstas para a sua análise de custos.

Para a pesquisa bibliográfica foi considerado essencialmente, de livros e artigos publicados em periódicos. Não foi utilizado nenhum roteiro de entrevista, adotando a técnica da entrevista livre, sendo uma conversa balizada por pontos e informações importantes na dinâmica do negócio e na e de dados numéricos, monetários correlacionados aos conceitos explicados pelos autores relacionados no referencial teórico dessa pesquisa correlacionando com a realidade da empresa a ser observada.

Assim, ao se analisar a MPE, objeto do estudo de caso, foi feito o estabelecimento das variáveis relacionadas à Contabilidade de Custos praticada na mesma. Foram

registrados, analisados os fatos relacionados a análise de rentabilidade e como base no roteiro de entrevista e vistos nos documentos internos da empresa que foram analisados, sempre respeitando os limites éticos, com o devido cuidado de não distorcer os dados coletados durante as visitas que foram feitas na empresa.

4 APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS

Este capítulo do trabalho apresenta o mapeamento dos custos relacionados aos produtos vendidos pela Alfa sorvetes. Importante observar que o levantamento dos custos de produção dos produtos fabricados e comercializados pela empresa considerou os custos variáveis, ou seja, aqueles que tem um montante monetário que se altera diretamente em razão das atividades da empresa. Como pode ser observado, nos meses em que a produção foi maior, maior também foi o gasto com itens como matéria-prima e embalagens, ou seja, por consequência, aumentou o custo variável.

Os custos se mostraram variáveis quanto à produção acompanhando proporcionalmente a atividade de produção dos picolés, sorvetes e açaí. Em relação aos custos, foram apurados os custos de produção de: julho, agosto e setembro de 2021, considerando a capacidade instalada da empresa, alguns não sofrem variações, mesmo diante da variação verificada da produção da empresa. As tabelas a seguir descrevem os custos fixos operacionais e custos fixos de capacidade.

Na apuração dos custos para produção dos produtos fabricados e comercializados pela sorveteria foi utilizado o sistema de custeio por processo considerando três grupos de produtos homogêneos fabricados pela empresa: picolé, sorvete e açaí. A produção é realizada em grandes volumes e em série, sendo que os custos foram apurados no final de cada etapa, para fins desta pesquisa refletindo também a realidade da empresa, feito mensalmente, e em cada processo.

A obtenção do valor do custo unitário foi realizada, dividindo o custo total do processo do período pela quantidade de produtos findados, através do custo médio. Os custos acumulados em cada processo foram repassados ao processo seguinte na forma de custo inicial acumulando-se ao processo atual, ou seja, ocorrendo até o fim dos

processos de produção da empresa. As tabelas apresentadas abaixo estratificam os custos variáveis; o valor unitário para cada item que compõe os custos variáveis; o valor total e a quantidade. A Tabela 1 apresenta os custos de produção de picolés para o mês de Julho/2021:

TABELA 1 – Custos de produção picolés julho/2021

PICOLÉ/JULHO			
CUSTOS VARIÁVEIS	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	QUANTIDADE
LEITE EM PÓ	R\$ 0,062	R\$ 717,34	11.570
LIGA NEUTRA	R\$ 0,007	R\$ 80,99	
EMUSIFICANTE	R\$ 0,013	R\$ 150,41	
POLPA DE FRUTAS	R\$ 0,040	R\$ 462,80	
SABOR	R\$ 0,020	R\$ 231,40	
AÇÚCAR	R\$ 0,017	R\$ 196,69	
FUNCIONARIOS	R\$ 0,180	R\$ 2082,60	
PALITO	R\$ 0,001	R\$ 11,57	
EMBALAGEM	R\$ 0,003	R\$ 34,71	
FRETE	R\$ 0,050	R\$ 578,50	
COMISSOES	R\$ 0,030	R\$ 347,10	
TOTAL VARIÁVEIS	R\$ 0,420	R\$ 4.894,11	

Fonte: elaborado pela autora, 2021.

Seguindo no liame dos sistemas de custeio, especificamente tomando como método de custeio por absorção, em que foram listados todos os custos envolvidos na produção de picolé seu valor unitário e seu valor total dividido pela quantidade produzida. Nesse sentido é que se tem o total de custos variáveis somando R\$4.894,11 para produção de 11.570 picolés apresentando um custo unitário de R\$0,42 para o mês de julho de 2021. A Tabela 2 apresenta os custos de produção de picolés para o mês de agosto/2021:

TABELA 2 – Custos de produção picolés agosto/2021

PICOLÉ/AGOSTO			
CUSTOS VARIÁVEIS	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	QUANTIDADE
LEITE EM PÓ	R\$ 0,062	R\$ 1.018,66	16.430
LIGA NEUTRA	R\$ 0,007	R\$ 115,01	
EMUSIFICANTE	R\$ 0,013	R\$ 213,59	
POLPA DE FRUTAS	R\$ 0,040	R\$ 657,20	
SABOR	R\$ 0,020	R\$ 328,60	
AÇÚCAR	R\$ 0,017	R\$ 279,31	

FUNCIONARIOS	R\$ 0,180	R\$ 2.957,40
PALITO	R\$ 0,011	R\$ 180,73
EMBALAGEM	R\$ 0,004	R\$ 65,72
FRETE	R\$ 0,070	R\$ 1150,10
COMISSOES	R\$ 0,030	R\$ 492,90
TOTAL VARIÁVEIS	R\$ 0,450	R\$ 7.459,22

Fonte: elaborado pela autora, 2021.

No mês de agosto é possível verificar a soma do valor total dos custos envolvidos para produção de picolés alcançando a soma de R\$7.459,22 representando a produção total de 16.430 picolés, portanto, significando um custo unitário de R\$0,45, isto é, R\$0,03 a mais do que o custo unitário do picolé no mês de julho. A Tabela 3 apresenta os custos de produção de picolés para o mês de setembro/2021:

TABELA 3 – Custos de produção picolés setembro/2021

PICOLÉ/SETEMBRO			
CUSTOS VARIÁVEIS	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	QUANTIDADE
LEITE EM PÓ	R\$ 0,062	R\$ 1.112,96	17.951
LIGA NEUTRA	R\$ 0,017	R\$ 125,66	
EMUSIFICANTE	R\$ 0,013	R\$ 233,36	
POLPA DE FRUTAS	R\$ 0,040	R\$ 718,04	
SABOR	R\$ 0,020	R\$ 359,02	
AÇÚCAR	R\$ 0,017	R\$ 305,17	
FUNCIONARIOS	R\$ 0,180	R\$ 3.231,18	
PALITO	R\$ 0,011	R\$ 197,46	
EMBALAGEM	R\$ 0,004	R\$ 71,80	
FRETE	R\$ 0,080	R\$ 1.436,08	
COMISSOES	R\$ 0,030	R\$ 538,53	
TOTAL VARIÁVEIS	R\$ 0,460	R\$ 8.329,26	

Fonte: elaborado pela autora, 2021.

A Tabela 3 evidenciou os custos de produção dos picolés no mês de setembro novamente apresentando alta no valor total, alcançando a marca de R\$8.329,26 para produzir 17.951 picolés, representando o custo unitário de R\$0,46, registrando nova alta de R\$0,03 por unidade produzida. A Tabela 4 apresenta os custos de produção de sorvete para o mês de julho/2021:

TABELA 4 – Custos de produção sorvete julho/2021

SORVETE/JULHO

CUSTOS VARIÁVEIS	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	QUANTIDADE
LEITE EM PÓ	R\$ 3,24	R\$ 680,40	210
LIGA NEUTRA	R\$ 1,30	R\$ 273,00	
EMUSIFICANTE	R\$ 2,70	R\$ 567,00	
GLICOSE	R\$ 4,00	R\$ 840,00	
SABOR	R\$ 2,56	R\$ 537,60	
AÇÚCAR	R\$ 0,88	R\$ 184,80	
LEITE	R\$ 8,00	R\$ 1.680,00	
FUNCIONÁRIOS	R\$ 0,18	R\$ 37,80	
FRETE	R\$ 0,08	R\$ 16,80	
CAIXA	R\$ 2,35	R\$ 493,50	
COMISSÕES	R\$ 0,02	R\$ 4,20	
TOTAL VARIÁVEIS	R\$ 25,31	R\$ 5.315,10	

Fonte: elaborado pela autora, 2021.

Igual cálculo fundamentado no método de custeio por absorção foi relacionado para determinar o custo unitário do balde de sorvete vendido pela empresa Alfa. O valor total dos custos envolvidos para produção de sorvete é de R\$5.315,10 para produzir a quantidade de 210 baldes, ou seja, representando um custo unitário de R\$25,31. A Tabela 5 apresenta os custos de produção de sorvete para o mês de agosto/2021:

TABELA 5 – Custos de produção sorvete agosto/2021

SORVETE/AGOSTO			
CUSTOS VARIÁVEIS	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	QUANTIDADE
LEITE EM PÓ	R\$ 3,24	R\$ 881,28	272
LIGA NEUTRA	R\$ 1,30	R\$ 353,60	
EMUSIFICANTE	R\$ 2,70	R\$ 734,40	
GLICOSE	R\$ 4,00	R\$ 1.088,00	
SABOR	R\$ 2,56	R\$ 696,32	
AÇÚCAR	R\$ 0,88	R\$ 239,36	
LEITE	R\$ 8,00	R\$ 2.176,00	
FUNCIONÁRIOS	R\$ 0,18	R\$ 48,96	
FRETE	R\$ 0,06	R\$ 16,32	
CAIXA	R\$ 2,35	R\$ 639,2	
COMISSÕES	R\$ 0,03	R\$ 8,16	
TOTAL VARIÁVEIS	R\$ 25,30	R\$ 6.881,60	

Fonte: elaborado pela autora, 2021.

No mês de agosto de 2021 a soma total com os custos de produção do sorvete foi de R\$6.881,60 para produzir a quantidade de 272 baldes, significando um custo unitário de R\$25,30, uma queda pouco expressiva, apenas R\$0,01 por unidade, quando

comparado ao valor unitário de julho. A Tabela 6 apresenta os custos de produção de sorvete para o mês de setembro/2021:

TABELA 6 – Custos de produção sorvete setembro/2021

SORVETE/SETEMBRO			
CUSTOS VARIÁVEIS	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	QUANTIDADE
LEITE EM PÓ	R\$ 3,24	R\$ 984,96	304
LIGA NEUTRA	R\$ 1,30	R\$ 395,20	
EMUSIFICANTE	R\$ 2,70	R\$ 820,80	
GLICOSE	R\$ 4,00	R\$ 1.216,00	
SABOR	R\$ 2,56	R\$ 778,24	
AÇÚCAR	R\$ 0,88	R\$ 267,52	
LEITE	R\$ 8,00	R\$ 2.432,00	
FUNCIONÁRIOS	R\$ 0,18	R\$ 54,72	
FRETE	R\$ 0,10	R\$ 30,40	
CAIXA	R\$ 2,35	R\$ 714,40	
COMISSÕES	R\$ 0,03	R\$ 9,12	
TOTAL VARIÁVEIS	R\$ 25,34	R\$ 7.703,36	

Fonte: elaborado pela autora, 2021.

Quando calculado o custo do sorvete para o mês de setembro de 2021, observa-se que o valor total passou para R\$7.703,36 para produzir 304 baldes de sorvete representando um custo unitário de R\$25,34. Uma leve alta de R\$0,03 por unidade produzida quando comparado ao mês de agosto. Os custos envolvidos na produção de açaí também foram contabilizadas pelo método do custeio por absorção tal como apresenta as tabelas 7, 8 e 9 respectivamente. A Tabela 7 apresenta os custos de produção de açaí para o mês de julho/2021:

TABELA 7 – Custos de produção açaí julho/2021

AÇAÍ/JULHO			
CUSTOS VARIÁVEIS	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	QUANTIDADE
BARRA DE AÇAÍ	R\$ 28,00	R\$ 924,00	33
CREMOX	R\$ 8,10	R\$ 267,30	
ELENKA	R\$ 8,60	R\$ 283,80	
AÇUCAR	R\$ 0,88	R\$ 29,04	
XAROPE GUARANÁ	R\$ 6,00	R\$ 198,00	
FUNCIONÁRIOS	R\$ 0,18	R\$ 5,94	
FRETE	R\$ 0,08	R\$ 2,64	
CAIXA	R\$ 2,35	R\$ 77,55	
COMISSÕES	R\$ 0,004	R\$ 0,132	

TOTAL VARIÁVEIS	R\$ 54,19	R\$ 1.788,40
-----------------	-----------	--------------

Fonte: elaborado pela autora, 2021.

É possível verificar que o valor total para produção de embalagem revenda de açaí representou no mês de julho de 2021 o valor de R\$1.788,40, para 33 unidades de venda representando um custo unitário de R\$54,19. A Tabela 8 apresenta os custos de produção de açaí para o mês de agosto/2021:

TABELA 8 – Custos de produção açaí agosto/2021

AÇAÍ/AGOSTO			
CUSTOS VARIÁVEIS	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	QUANTIDADE
BARRA DE AÇAÍ	R\$ 28,00	R\$ 1512,00	54
CREMOX	R\$ 8,10	R\$ 437,40	
ELENKA	R\$ 8,60	R\$ 464,40	
AÇUCAR	R\$ 0,88	R\$ 47,52	
XAROPE GUARANÁ	R\$ 6,00	R\$ 324,00	
FUNCIONÁRIOS	R\$ 0,18	R\$ 9,72	
FRETE	R\$ 0,08	R\$ 4,32	
CAIXA	R\$ 2,35	R\$ 126,9	
COMISSÕES	R\$ 0,004	R\$ 0,216	
TOTAL VARIÁVEIS	R\$ 54,19	R\$ 2.926,476	

Fonte: elaborado pela autora, 2021.

Para o mês de agosto a produção de açaí alcançou a marca de R\$2.926,48 para produzir 54 unidades de venda a um custo unitário de R\$54,19, ou seja, igual o valor apresentado nos custos variáveis de produção de açaí no mês de julho. A Tabela 9 apresenta os custos de produção de açaí para o mês de setembro/2021:

TABELA 9 – Custos de produção açaí setembro/2021

AÇAÍ/SETEMBRO			
CUSTOS VARIÁVEIS	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	QUANTIDADE
BARRA DE AÇAÍ	R\$ 28,00	R\$ 1.708,00	61
CREMOX	R\$ 8,10	R\$ 494,10	
ELENKA	R\$ 8,60	R\$ 524,60	
AÇUCAR	R\$ 0,88	R\$ 53,68	
XAROPE GUARANÁ	R\$ 6,00	R\$ 366,00	
FUNCIONÁRIOS	R\$ 0,18	R\$ 10,98	
FRETE	R\$ 0,08	R\$ 4,88	
CAIXA	R\$ 2,35	R\$ 143,35	
COMISSÕES	R\$ 0,00	R\$ 0,24	

TOTAL VARIÁVEIS	R\$ 54,19	R\$ 3.305,83
-----------------	-----------	---------------------

Fonte: elaborado pela autora, 2021.

No mês de setembro a produção de açaí alcançou a marca de R\$3.305,83 para produção de 61 baldes representando um custo unitário também de R\$54,19 igual aos dois meses anteriores.

A Tabela 10 apresenta os custos fixos para o mês de julho considerando todos os custos envolvidos mensalmente considerando a capacidade instalada não variando independente do volume da atividade da sorveteria, abarcando os custos fixos operacionais e os custos fixos de capacidade.

TABELA 10 – Custos fixos da sorveteria Alfa de julho de 2021

CUSTOS FIXOS/JULHO	
ALUGUEL	R\$ 3.600,00
ENERGIA ELÉTRICA	R\$ 2.117,03
ÁGUA	R\$ 150,63
SALÁRIOS	R\$ 4.800,00
ENCARGOS S/SALÁRIOS	R\$ 278,38
IPTU	R\$ 208,00
SEGUROS	R\$ 130,69
TELEFONE	R\$ 88,00
NUTRIÇÃO	R\$ 400,00
DEPRECIÇÃO	R\$ 4.675,56
SIMPLES	R\$ 284,05
CONTABILIDADE	R\$ 550,00
TRANSPORTE/GPS	R\$ 473,75
TOTAL FIXO	R\$ 17.756,09

Fonte: elaborado pela autora, 2021.

É possível verificar ainda, que mesmo os custos definidos como fixos, o seu valor monetário ao fim de cada mês apresenta variações não importando volume produzido por isso chamados de custo fixo não repetitivo. Ao olhar para a Tabela 10, é possível verificar que o aluguel, IPTU, o item simples e a contabilidade são valores que não sofrem alterações, diferente dos demais. A soma total para o mês alcançou a marca de R\$17.556,09. A Tabela 11 apresenta os mesmos custos fixos para o mês de agosto e setembro de 2021.

TABELA 11 – Custos fixos da sorveteria Alfa de agosto e setembro de 2021

CUSTOS FIXOS	AGOSTO	SETEMBRO
ALUGUEL	R\$ 3.600,00	R\$ 3.600,00
ENERGIA ELÉTRICA	R\$ 2.479,76	R\$ 2.783,46
ÁGUA	R\$ 150,69	R\$ 256,21
SALÁRIOS	R\$ 4.800,00	R\$ 4.800,00
ENCARGOS S/SALÁRIOS	R\$ 293,64	R\$ 263,87
IPTU	R\$ 208,00	R\$ 208,00
SEGUROS	R\$ 132,79	R\$ 132,79
TELEFONE	R\$ 88,00	R\$ 88,00
NUTRIÇÃO	R\$ 400,00	R\$ 400,00
DEPRECIAÇÃO	R\$ 4.675,56	R\$ 4.675,56
SIMPLES	R\$ 669,96	R\$ 523,49
CONTABILIDADE	R\$ 550,00	R\$ 550,00
TRANSPORTE/GPS	R\$ 517,70	R\$ 473,75
TOTAL FIXO	R\$ 18.566,10	R\$ 18.754,53

Fonte: elaborado pela autora, 2021.

Tal como foi citado anteriormente os valores apresentados na tabela 11 reforçam a ideia que mesmo em se tratando de custos fixos, a sorveteria Alfa no mês de agosto de 2021 apresentou variação, em que o valor total subiu para R\$18.566,10. Itens como água, telefone, transporte, dentre outros são exemplos de variações que ocorrem mensalmente.

É importante também relacionar que a depreciação mensal, R\$4.675,56, que teve esse valor definido fazendo uso dos valores de mercado para todos os bens relacionados e do valor de mercado foi subtraído um percentual de valor residual, e, deste modo, foi obtido o valor a depreciar. Assim sendo, o valor a depreciar foi dividido pelo número dos meses de vida útil de cada bem. Com relação à margem líquida, essa se difere da margem de lucro bruta, uma vez que, mais do que os custos para produção dos produtos vendidos pela Alfa, também foi subtraído os impostos sobre faturamento; a tributação e encargos sobre folha e demais itens; o aluguel ou manutenção do estabelecimento; telefone; água; luz; internet, dentre outros também foram itens abatidos e as despesas com pessoal. A Tabela 12 retrata os valores relacionados para obtenção da margem líquida no mês de julho de 2021:

TABELA 12 – Cálculo da margem líquida de julho/2021

JULHO	PICOLÉ/UND	SORVETE/CAIXA	AÇAÍ/CAIXA	TOTAL
QUANTIDADE VENDIDA	11.570	210	33	
PREÇO DE VENDA	R\$ 0,92	R\$ 58,00	R\$ 85,00	
FATURAMENTO	R\$ 10.644,40	R\$ 12.180,00	R\$ 2.805,00	R\$ 25.629,40
DESPESAS VARIÁVEIS	R\$ 4.894,11	R\$ 5.315,10	R\$ 1.788,40	R\$ 11.997,61
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	R\$ 5.750,29	R\$ 6.864,90	R\$ 1.016,60	R\$ 13.631,79
MARGEM %	0,54	0,56	0,36	0,53
CUSTOS E DESPESAS FIXAS	R\$ 17.390,84	R\$ 315,65	R\$ 49,60	R\$ 17.756,09
MARGEM LÍQUIDA				R\$ (4.124,30)

Fonte: elaborado pela autora, 2021.

No mês de julho, considerando a quantidade dos picolés, sorvetes e açaí vendidos aos seus valores de revenda de: R\$0,92; R\$58,00 e R\$85,00, respectivamente, percebe-se que o faturamento gerado foi de um total de R\$25.629,40. Entretanto, no mesmo período, as despesas e custos variáveis somaram R\$11.997,61 e as despesas e custos fixos somaram R\$17.756,09. Conforme demonstrado nas Tabelas 10 e 11, os custos e despesas fixas abrangem o total de desembolso mensal para continuidade da atividade independente da produção realizada. Para definição dos custos e despesas fixas por produto realizou-se o rateio de acordo com a quantidade vendida no período a fim de observar o impacto destes em cada produto. Para determinação da margem de contribuição dos produtos considerou-se a diferença entre o faturamento alcançado com as vendas dos produtos menos os custos envolvidos para sua produção e venda. Ou seja, a margem de contribuição envolve o lucro bruto, que é igual as receitas totais menos os custos, e, a margem de lucro bruta, refere-se ao percentual alcançado da relação entre o lucro bruto e a receita total, ou seja, a margem de contribuição é igual ao lucro bruto dividido pelas receitas totais.

Já considerando a margem líquida, essa foi dada pelo lucro líquido depois dos impostos, dividido pela receita total x 100. Significando que no mês de julho a margem líquida apresentou um valor negativo de R\$4.124,30. A Tabela 13 apresenta as mesmas descrições e composições de valores de quantidade vendida, representando faturamento, bem como as despesas fixas e variáveis e as margens bruta e líquida para o mês de agosto:

TABELA 13 – Cálculo da margem líquida de agosto/2021

AGOSTO	PICOLÉ/UND	SORVETE/CAIXA	AÇAÍ/CAIXA	TOTAL
QUANTIDADE VENDIDA	16.430	272	54	
PREÇO DE VENDA	R\$ 0,92	R\$ 58,00	R\$ 85,00	
FATURAMENTO	R\$ 15.115,60	R\$ 15.776,00	R\$ 4.590,00	R\$ 35.481,60
DESPESAS VARIÁVEIS	R\$ 7.459,22	R\$ 6.881,60	R\$ 2.926,48	R\$ 17.267,30
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	R\$ 7.656,38	R\$ 8.894,40	R\$ 1.663,52	R\$ 18.214,30
MARGEM %	0,51	0,56	0,36	0,51
CUSTOS E DESPESAS FIXAS	R\$ 13.620,29	R\$ 225,49	R\$ 44,77	R\$ 13.890,54
MARGEM LÍQUIDA				R\$ 4.323,76

Fonte: elaborado pela autora, 2021.

Para o mês de agosto foi verificado um faturamento total alcançando o valor de R\$35.481,60; a margem de contribuição foi de R\$18.214,30 e o total da margem líquida foi positivo no mês de agosto de R\$4.323,76, representando uma condição financeira diferente do mês de julho do mesmo ano. A Tabela 14 mostra os cálculos da margem líquida para o mês de setembro de 2021 tal como foi feito para os meses de julho e agosto:

TABELA 14 – Cálculo da margem líquida de setembro/2021

SETEMBRO	PICOLÉ/UND	SORVETE/CAIXA	AÇAÍ/CAIXA	TOTAL
QUANTIDADE VENDIDA	17.951	304	61	
PREÇO DE VENDA	R\$ 0,92	R\$ 58,00	R\$ 85,00	
FATURAMENTO	R\$ 16.514,92	R\$ 17.632,00	R\$ 5.185,00	R\$ 39.331,92
DESPESAS VARIÁVEIS	R\$ 8.329,26	R\$ 7.703,36	R\$ 3.305,83	R\$ 19.338,46
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	R\$ 8.185,66	R\$ 9.928,64	R\$ 1.879,17	R\$ 19.993,46
MARGEM %	0,50	0,56	0,36	0,51
CUSTOS E DESPESAS FIXAS	R\$ 13.798,41	R\$ 233,68	R\$ 46,89	R\$ 14.078,97
MARGEM LIQUIDA				R\$ 5.914,49

Fonte: elaborado pela autora, 2021.

O mês de setembro apresentou o valor de faturamento ainda maior do que agosto, alcançando a soma de R\$39.331,92, apesar das despesas variáveis terem apresentado uma leve alta, alcançando o valor de R\$19.338,46 e as despesas fixas alcançarem R\$14.078,97, o resultado para a margem de contribuição total foi de R\$19.993,46 e a margem líquida foi de R\$5.914,49.

A Tabela 16 apresenta o valor da depreciação mensal que foi calculado com base nos valores de mercado para todos os ativos relacionados para a empresa Alfa. Dos valores de mercado foram subtraídos o percentual de valor residual apurando o valor a depreciar, este por sua vez, dividido pelos meses de vida útil de cada bem em específico:

TABELA 16 – Cálculo da depreciação mensal para a Alfa

DEPRECIÇÃO MENSAL	QUANTIDADE	VALOR NOVO	MESES	À DEPRECIAR
LIQUIDIFICADOR INDUSTRIAL COLOMBO 1200W	3	R\$ 1.794,00	60	R\$ 29,90
MÁQUINA DE SORVETE PASTEURIZADORA	2	R\$ 21.998,00	60	R\$ 366,63
MÁQUINA DE PICOLÉ MSD300pop	1	R\$ 9.999,00	60	R\$ 166,65
EMBALADORA DE PICOLE S200	1	R\$ 28.990,00	60	R\$ 483,17
CÂMARA FRIA	1	R\$ 30.430,00	60	R\$ 507,17
FREEZERS TAMPA DE VIDRO HORIZONTAL 366L 220V	78	R\$ 145.007,46	60	R\$ 2.416,79
FREEZERS TAMPA CEGA HORIZONTAL 215L 110V	28	R\$ 33.824,00	60	R\$ 563,73
FORMAS/EXTRATOR	10	R\$ 8.491,00	60	R\$ 141,52
TOTAL		R\$ 280.533,46	60	R\$ 4.675,56

Fonte: elaborado pela autora, 2021.

Foi possível verificar que, para os meses de referência desta pesquisa, julho, agosto e setembro de 2021, foram identificadas a relação direta entre os gastos e os objetos de custos considerando os produtos comercializados. Não obstante, o custeamento direto, além de contemplar os custos variáveis, de certa forma possibilitou uma gestão direcionada para a própria atividade da sorveteria, sendo possível de ser aplicada nos mais diferentes segmentos, trabalhando com os 3 produtos da empresa dispensando os rateios.

Observa-se que a margem de contribuição bruta se mostrou positiva em todos os meses, sendo que a diferença foi na margem líquida, sendo negativa apenas no mês de julho, de -R\$4.124,30, valor desconhecido por parte dos gestores, especialmente em relação à inclusão do valor de depreciação, pois, o maquinário utilizado na produção dos produtos vendidos pela Alfa é muito elevado e, portanto, o valor da depreciação também é alto, impactado diretamente nos custos totais da empresa.

Além disso, também foi possível observar o elevado valor dos custos fixos, contudo, a margem de contribuição mostrou-se satisfatória, especialmente para picolés e sorvetes. O produto açaí tem uma margem de contribuição menor, R\$0,36 por unidade, correspondendo também ao menor lucro por produto, considerando a necessidade de se refletir a manutenção deste item na linha de produtos da sorveteria Alfa.

Outro aspecto analisado é que as vendas a varejo são realizadas em imóvel locado e as vendas no atacado na própria residência dos proprietários. Desta forma, entendendo que os proprietários produzem seus produtos em casa, e que as vendas de varejo são pouco representativas para o negócio, diante da expressividade das vendas por atacado e distribuição, talvez fosse indicado que não houvesse a manutenção do imóvel locado, já que, este representa um alto valor nos custos fixos, totalizando R\$3.600,00 de aluguel. O custo de manutenção deste ponto de venda envolve, além do valor do aluguel os impostos correlatos e dispensá-lo poderia aumentar a margem líquida.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo partiu do propósito de evidenciar a contribuição que pode ser alcançada com a elaboração de um sistema de custos e análise de preços para as empresas em geral, especialmente para a empresa utilizada para o estudo de caso, face ao processo decisório. O objetivo de analisar os principais índices de rentabilidade no âmbito da contabilidade de custos de uma micro e pequena empresa do comércio de sorvetes foi alcançado com êxito.

Foi questionado de que maneira a análise dos índices de rentabilidade pode auxiliar a tomada de decisão de uma MPE que está fazendo uso da Contabilidade de Custos, e, com resposta obtida, foi verificado que a apuração dos valores pelo método de custeio por absorção por margem de contribuição possibilita enxergar, de maneira clara, os custos envolvidos na produção e venda dos produtos, bem como a sua margem de contribuição, de modo que se possa direcionar as estratégias para aqueles que representam a maior parte do faturamento.

Diante dos valores apresentados, a recomendação deste estudo para a sorveteria Alfa é que se continue com a gestão de custos enquanto ferramenta de controle, de modo que se evidencie a apuração do custo total de maneira mensal dos três produtos, em específico, considerando também, a composição percentual de cada item dos custos em relação ao total. A partir das informações advindas da contabilidade de custos é possível gerar informações em termos de quantidade mínima necessária para ser vendida, de modo que se cumpra os custos e se tenham resultados esperados. Também em relação à análise dos resultados apurados, foi possível constatar que a empresa trabalha com desejável margem de venda de seus produtos, possibilitando estratégias de mercado futuras.

Foi possível concluir que a contabilidade de custos é plenamente aplicável às empresas de menor porte, sendo um segmento que revela uma demanda crescente de aplicação dos métodos de custeio mais simples, que forneça uma visão de gestão interna e também orientando as estratégias futuras. É por meio da contabilidade de custos que se pode verificar quais os custos podem ser mais bem trabalhados de maneira aumentar a margem de contribuição e gerar mais lucro. Considerando que a empresa em questão não apresenta um sistema próprio de controle mensuração dos seus custos verificou-se que o método e a elaboração do citado sistema resultou em uma ferramenta determinante para orientar as suas decisões futuras contemplado também novos investimentos.

REFERÊNCIAS

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas.** São Paulo: Bookman, 2012.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade Gerencial.** 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo. Atlas, 2009.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira, 2011.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos**. 6. ed, São Paulo, Atlas, 2013.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MARTINEWSKI, A.L. **Contabilidade e Análise das Demonstrações Financeiras**. Especialização em Mercado de Capitais 2009. Porto Alegre: UNIVERSIDADE FEDERAL do RIO GRANDE do SUL – UFRGS, Escola de Administração – EA, 2019.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NEVES, S.; VICECONTI, P. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 10. ed. São Paulo: Frase 2012.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo, 2019.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2012

SEBRAE. Três em cada 10 MEIs fecham as portas em até cinco anos de atividade no Brasil, aponta Sebrae. **G1**, 2021. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/pme/pequenas-empresas-grandes-negocios/noticia/2021/06/15/tres-em-cada-10-meis-fecham-as-portas-em-ate-cinco-anos-de-atividade-no-brasil-aponta-sebrae.ghtml>>. Acesso em: 19 de mai. de 2022.

SILVA, Ewerson M.; MOTA, Myriam Becho. **Evolução Histórica da Contabilidade e dos Sistemas de Gestão de Custos**. VIII Congresso del Instituto Internacional de Costos, Punta Del Este, Uruguai, 2013.

SILVA, Alexandre Alcantarada. **Estrutura, análise e interpretação das demonstrações contábeis**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

WERNKE, Rodney. **Gestão Financeira: Ênfase em Aplicações e Casos Nacionais/ Rodney Wernke**. - Rio de Janeiro: Saraiva, 2018.