

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ROBERTA CIZESKI DEMENECK

**APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL – ESTUDO DE CASO EM
UMA INDÚSTRIA DO SETOR DE PANIFICAÇÃO E CONFEITARIA COOPERADA
JUNTO A COOFANOVE DO MUNICÍPIO DE NOVA VENEZA/SC**

CRICIÚMA

2014

ROBERTA CIZESKI DEMENECK

**APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL – ESTUDO DE CASO EM
UMA INDÚSTRIA DO SETOR DE PANIFICAÇÃO E CONFEITARIA COOPERADA
JUNTO A COOFANOVE DO MUNICÍPIO DE NOVA VENEZA/SC**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis na Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Manoel Vilsonei Menegali

CRICÚMA

2014

ROBERTA CIZESKI DEMENECK

**APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL – ESTUDO DE CASO EM
UMA INDÚSTRIA DO SETOR DE PANIFICAÇÃO E CONFEITARIA COOPERADA
JUNTO A COOFANOVE DO MUNICÍPIO DE NOVA VENEZA/SC**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade de Custos.

Criciúma, 05 de Dezembro de 2014.

BANCA EXAMINADORA

Profº. Manoel Vilsonei Menegali - UNESC - Orientador

Profº Marcelo Crispim Salazar UNESC – Examinador I

Dedico este trabalho a Deus, e a minha família que sempre me apoiaram nessa caminhada tão significativa em minha vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, que me guia e me ilumina em todos os momentos da minha vida e que sempre me deu forças para enfrentar tudo com muita coragem e determinação.

Aos meus pais, Salete e Orberto que sempre me deram todo o apoio necessário na minha caminhada e que sem eles eu não seria ninguém. São os meus maiores tesouros.

As minhas irmãs, Fabíola e Fernanda que sempre me apoiaram em todos os momentos da minha vida, principalmente nos momentos mais difíceis, meu amor e minha gratidão por elas é infinita.

Agradeço principalmente ao meu orientador Manoel Vilsonei Menegali pela dedicação, apoio e atenção que sempre teve durante o semestre. O admiro muito como pessoa e profissional que é.

Agradeço também aos meus colegas de classe Michele Tesa, Júlia Acordi, Letícia Gonçalves, Diandria Carradore, Karol Niehues, Camila da Rosa, Renan Casagrande, Diogo Medeiros e Gustavo Longaretti, meus companheiros de todos os dias que se tornaram grandes amigos e que levo pra minha vida toda.

Agradeço também a minha amiga Tamires Tomasi que sempre esteve ao meu lado me compreendendo e me apoiando.

Enfim, agradeço de coração a todas as pessoas que de alguma maneira contribuíram para a conclusão desta jornada tão significativa em minha vida.

“Seja um padrão de qualidade, as pessoas não estão acostumadas a um ambiente onde o melhor é o esperado.”

Steve Jobs

RESUMO

DEMENECK, Roberta Cizeski, **Aplicação do método de custeio variável – estudo de caso em uma indústria do setor de panificação e confeitaria cooperada junto a COOFANOVE do Município de Nova Veneza/SC**. 2014. 59 p. Orientador: Manoel Vilsonei Menegali. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

O presente trabalho tem por objetivo, aplicar o método de custeio variável para análise sobre o estudo de caso realizado em uma indústria do setor de panificação e confeitaria, cooperada junto a COOFANOVE localizada no Extremo Sul Catarinense. O estudo caracteriza-se como descritivo, pois se constituiu na aplicação de procedimentos bibliográficos e uma abordagem qualitativa de informações. Os procedimentos utilizados foram pesquisa bibliográfica e um estudo de caso por meio da coleta de dados necessários para a identificação e classificação dos custos dos produtos comercializados por uma indústria de confeitaria e padaria. Os resultados demonstram que: (i) o custo do produto da bolacha caseira foi de R\$ 0,73; (ii) que a comercialização no mercado local e na CONAB é vantajosa com os dois preços de venda, e (iii) que a empresa apresentou um resultado econômico positivo. Assim, pode-se concluir que a gestão de custos é uma ferramenta fundamental para gerenciar uma organização, a fim de gerar informações para as tomadas de decisões.

Palavras-chave: Custeio variável. Gestão de custos. Tomadas de decisões.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Gráfico 1 – Faturamento do setor de panificação e confeitaria	16
Figura 1 – Principais classificações de custos	25
Gráfico 2 – Representação gráfica do comportamento dos custos fixos e variáveis.....	26
Figura 2 – Métodos de Custeio	27
Figura 3 – Apropriação de Custos ao Produto	28
Gráfico 1 – Representação gráfica do ponto de equilíbrio	32
Figura 4 – Fluxograma do processo produtivo dos doces simples e camuflados.....	38
Figura 5 – Fluxograma do processo produtivo dos biscoitos	39
Gráfico 4 – Análise do D.R. Total	51
Gráfico 5 – Análise do D.R. Biscoito Vendido para CONAB	52

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Produtos mais produzidos pela confeitaria	37
Quadro 2 – Média da produção mensal por grupo	41
Quadro 3 – Faturamento trimestral	42
Quadro 4 – Preço de venda praticado pela empresa	42
Quadro 5 – Custo da matéria prima	43
Quadro 6 – Custos variáveis dos produtos fabricados	44
Quadro 7 – Divisão dos custos variáveis	45
Quadro 8 – Custos variáveis dos produtos fabricados	45
Quadro 9 – Divisão dos custos variáveis dos biscoitos	46
Quadro 10 – Despesas variáveis	46
Quadro 11 – Classificação dos custos e fixos e despesas fixas	47
Quadro 12 – Margem de Contribuição Total	48
Quadro 13 – Margem de contribuição da bolacha caseira	49
Quadro 14 – Demonstrativo de Resultado Total	50
Quadro 15 – Demonstrativo de Resultado Biscoitos CONAB	51

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

% = Por cento

R\$ = Reais

°C = Graus Celsius

SC = Santa Catarina

ACI = Aliança Cooperativa Internacional

ABIP = Associação Brasileira da Indústria De Panificação

CONAB = Companhia Nacional de Abastecimento

AMREC = Associação dos Municípios da Região Carbonífera

AMESC = Associação dos Municípios do Extremo Sul Catarinense

COOFANOVE = Coop. de Prod. Agroindustrial Familiar De Nova Veneza

ITPC = Instituto Tecnológico

PAA = Programa de Aquisição de Alimentos da Agricultura Familiar

PRONAF = Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar

MC = Margem De Contribuição

DAP = Documento de Aptidão Ao PRONAF

DR = Demonstração do Resultado

UND = Unidade

PCT = Pacote

AV = Análise Vertical

ICMS = Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 TEMA E PROBLEMA	12
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	13
1.3. JUSTIFICATIVA	13
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	15
2.1 CARACTERIZAÇÃO DA INDÚSTRIA DE PANIFICAÇÃO E CONFEITARIA.....	15
2.2 COOPERATIVISMO.....	16
2.2.1 COOFANOVE	17
2.2.1.1 Projeto CONAB	18
2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	20
2.4 TERMINOLOGIAS DE CUSTOS.....	20
2.4.1 Desembolsos	21
2.4.2 Gastos	21
2.4.3 Investimento	22
2.4.4 Custos	22
2.4.5 Despesas	23
2.4.6 Perdas	23
2.4.7 Desperdícios	24
2.5 CLASSIFICAÇÕES DOS CUSTOS.....	24
2.5.1 Quanto à identificação dos produtos	25
2.5.2 Quanto ao volume de produção	26
2.6 MÉTODOS DE CUSTEIO	27
2.6.1 Método por absorção	28
2.6.2 Método de custeio direto ou variável	29
2.6.3 Activity Based Costing (ABC)	29
2.7 ANÁLISE DE CUSTO/VOLUME/LUCRO	30
2.7.1 Margem de contribuição	31
2.7.2 Ponto de equilíbrio	31
2.7.3 Margem de segurança	32
3 METODOLOGIA	34
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLOGICO.....	34
3.2 PROCEDIMENTO PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS	35

4 ESTUDO DE CASO	36
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA	36
4.2 CARACTERIZAÇÃO DOS PRODUTOS COMERCIALIZADOS	36
4.2.1 Descrição do Processo Produtivo	37
4.2.1.1 Processo de produção dos doces simples e camuflados	37
4.2.1.2 Processo de produção dos biscoitos	39
4.3 ETAPAS DA APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL	40
4.3.1 Levantamento do volume de vendas	41
4.3.2 Faturamento	41
4.3.3 Preço de venda praticado	42
4.3.4 Custo da matéria-prima	43
4.3.5 Determinação do custo variável	44
4.3.6 Despesas variáveis	46
4.3.7 Custo fixo e despesa fixa	47
4.3.8 Cálculo da Margem de Contribuição	48
4.3.8.1 Comparativo da MC Total x MC Conab	48
4.4 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO E ANÁLISE DE DADOS	49
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	53
REFERÊNCIAS	55
APÊNDICES	57

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho de conclusão do curso de ciências contábeis, será abordado o tema contabilidade e a aplicação do método de custeio variável, para análise dos custos dos produtos comercializados, em uma indústria do setor de panificação e confeitaria cooperada junto a COOFANOVE do município de Nova Veneza/SC.

Desta forma, serão apresentados os objetivos gerais e os específicos e o que se pretende atingir com o conseguimento deste trabalho através da justificativa do presente capítulo.

1.1 TEMA E PROBLEMA

O setor alimentício vem crescendo de forma quantitativa, distribuído em pequenos negócios, o que se faz tornar um dos principais ramos de atividade da economia brasileira. Isso faz com que as empresas que se enquadram nesse nicho de mercado, necessitem cada vez mais a se organizarem no que diz respeito a sua contabilidade como um todo, e que nela está toda a movimentação financeira, e o registro fiscal, econômico e gerencial das empresas.

A contabilidade de custos atualmente consiste em uma área do amplo conceito de contabilidade gerencial. Por contabilidade gerencial entendemos aquela em que foca seus propósitos em suprir a necessidade de informação ao gestor ou acionista da empresa.

Analisando as indústrias do setor de panificação e confeitaria, é possível identificar a concorrência existente entre elas por possuírem a mesma linha de produção o que torna seus preços de venda muito parecidos. Diante disso, surge a necessidade da empresa em se destacar no mercado em que atua, o que torna-se necessária a utilização de um método de custeio eficaz de acordo com a sua atividade realizada.

Diante do exposto apresentado, surge o seguinte questionamento: como uma indústria do setor alimentício poderá aplicar o método de custeio variável para análise dos produtos comercializados?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo da pesquisa abordada consiste em aplicar um método de custeio variável para análise dos custos dos produtos comercializados em uma indústria do setor de panificação e confeitaria, onde faz parte integrante de uma cooperativa localizada no Extremo Sul Catarinense.

Para alcançar o objetivo geral, surgem os seguintes objetivos específicos:

- Caracterizar as indústrias do ramo de panificação e confeitaria;
- Identificar os produtos comercializados no comércio local e para a CONAB;
- Classificar as receitas, custos e despesas;
- Verificar a margem de contribuição para dois nichos de mercado.

1.3 JUSTIFICATIVA

Atualmente os reflexos mercadológicos estão cada vez mais notáveis nas organizações. A competição acirrada entre as empresas, não nos deixa dúvida quanto à importância de elas possuírem um produto/serviço diferenciado com qualidade, e preço compatível aos dos seus concorrentes para se estabelecerem no mercado em que atuam.

Analisando as áreas da contabilidade, identifica-se a importância do assunto tratado para o desenvolvimento da atividade empresarial, e de como o método de custeio correto é vital para sua continuidade e seu lugar no mercado estabelecido.

Segundo Martins (2003, p. 22), “[...] a contabilidade de custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerenciais”.

Não muito diferente está o setor de panificação e confeitaria, que vem crescendo aceleradamente no país.

O objetivo desta pesquisa é abordar informativos de custos, seus métodos de custeio, e a importância do assunto para a gestão de uma indústria de padaria e confeitaria. Desta forma, esta pesquisa busca corroborar, no ponto de vista teórico, visto que os estudos em relação à contabilidade de custos para a indústria de confeitaria ainda é um assunto novo.

Conclui-se então, que a contabilidade de custos é relacionada com a contabilidade gerencial pelo fornecimento de informações aos administradores, ou seja, aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle de suas operações.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo será exibida a caracterização das indústrias de panificação e confeitaria, destacando o seu crescimento econômico e a expansão no nicho de mercado brasileiro.

Em seguida, será apresentada a fundamentação teórica que dará diretrizes ao trabalho, apresentando a contabilidade de custos, suas terminologias e seus conceitos de forma a expor sua importância para a gestão empresarial, dando embasamento aos tipos de métodos de custeio, e assim, delimitando o estudo ao método que se enquadre a realidade da indústria de panificação e confeitaria.

2.1 CARACTERIZAÇÃO DA INDÚSTRIA DE PANIFICAÇÃO E CONFEITARIA

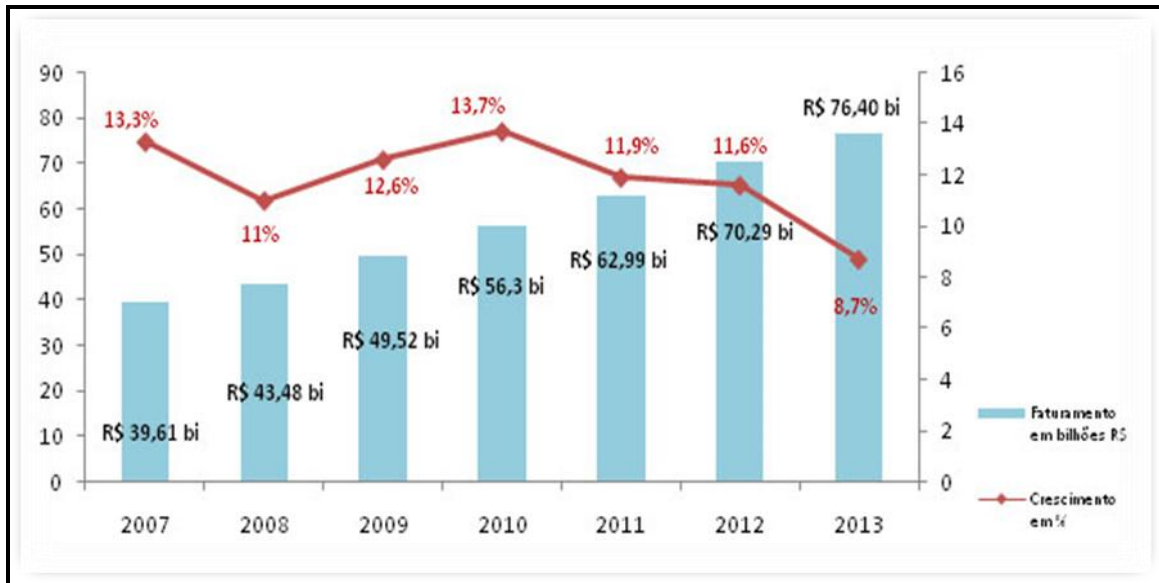
A indústria de panificação e confeitaria é caracterizada pela produção de pães, doces e salgados em geral, neste mercado, a qualidade dos produtos comercializados deixou de ser uma vantagem e passou a ser um item obrigatório para atender o consumidor.

O setor é bastante comum em todas as regiões brasileiras, onde o produto industrializado pelas panificadoras é de grande consumo pela população, sendo que a grande maioria dessas empresas do setor é de origem familiar.

O índice de crescimento das empresas de Panificação e Confeitaria em 2013 foi de 8,7%, o que representa um faturamento de R\$ 76.405 bilhões. Desde 2007 o setor não apresentava uma elevação menor que 10%, mostrando que no último ano houve uma desaceleração no setor, devido principalmente à alta nos custos. As empresas que oferecem um serviço completo de *foodservice* e conveniência registraram um aumento de mais de 15% e foram as que mantiveram o setor em crescimento. (ABIP, 2013)

O gráfico a seguir mostra o retrato do faturamento do setor nos últimos anos:

Gráfico 1 – Faturamento do setor de panificação e confeitaria



Fonte: ITPC/ABIP – relatório de 2007 à 2013

Apesar do baixo índice de crescimento, o segmento ainda apresenta uma importante quota na economia brasileira. Segundo o levantamento dos indicadores realizado pelo Instituto Tecnológico ITPC, em parceria com a Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria – ABIP, através de pesquisa realizada em mais de 1.200 empresas brasileiras. Ressaltando que essa projeção de faturamento envolve as cerca de 20% das empresas informais que compõem o segmento.

Muitas destas empresas são formadas por cooperativas para facilitar a gestão.

2.2 COOPERATIVISMO

O cooperativismo vem se tornando cada vez mais ativo junto à sociedade, por conta da competição econômica que vem crescendo fortemente de acordo com as suas atividades nas micro e pequenas empresas brasileiras.

De acordo com o Portalcoop (2014):

O cooperativismo nasceu no final do século 19, na Inglaterra dos tempos da Revolução Industrial, quando 28 tecelões se uniram para fundar uma sociedade com uma visão diferente de mercado. Ela buscava ser uma alternativa econômica ao capitalismo acelerado da época, que causava aumento exagerado nos preços, desemprego e jornadas de trabalho cansativas para mulheres e crianças.

O surgimento das cooperativas teve uma importância significativa para a sociedade, e fundamental para os pequenos empresários, pois além do auxílio mútuo que possuem, eles podem também buscar maiores prazos e melhores condições de pagamento.

Para ACI (2014), “cooperativa é uma associação de pessoas que se unem, voluntariamente, para satisfazer aspirações e necessidades econômicas, sociais e culturais comuns, por meio de uma empresa de propriedade comum e democraticamente gerida. É uma cultura baseada na solidariedade, confiança e na ação coletiva.”

O cooperativismo faz com que pessoas ou grupos se unem em busca do mesmo interesse, para obter vantagens em comum nas suas atividades econômicas e principalmente reduzindo os custos e despesas.

No Brasil, o cooperativismo se divide em três principais grupos: as cooperativas de crédito, as de consumo e as de produção. As cooperativas de crédito dão auxílio financeiro a seus associados, e funciona somente com a autorização do Banco Central. Já as cooperativas de consumo, os cooperados têm o interesse de comprar produtos em comum com o objetivo de diminuir o valor final desses produtos. Por fim, as cooperativas de produção, os cooperados processam produtos do setor primário, e comercializam os produtos industrializados com a obtenção de uma remuneração maior.

Cabe ressaltar que existem também outros tipos de cooperativas como, por exemplo, as cooperativas agropecuárias, saúde, educacionais, habitação, serviço, construção civil, e etc.

Veremos a seguir, a cooperativa de produção agroindustrial familiar, objeto de estudo do presente trabalho.

2.2.1 COOFANOVE

A cooperativa de produção agroindustrial familiar de Nova Veneza (COOFANOVE) foi fundada em 19 de julho de 2004, cadastrada no cadastro nacional de pessoas jurídicas, tributada pelo regime do lucro presumido, com o objetivo de alavancar o desenvolvimento sustentável das famílias rurais associadas, e das comunidades onde as mesmas se inserem, através da produção, industrialização e comercialização de seus produtos.

Atualmente, a cooperativa é formada por 22 associados que fazem parte do território da AMREC e AMESC, compreendendo os municípios de Nova Veneza, Meleiro, Forquilha, Siderópolis e Treviso. Os associados fornecem uma linha de produto bastante ampla e diversificada tais como, biscoitos caseiros, pães, bolos, doce de fruta caseiro, farinha de milho, massas, salame, suco, vinho, plantas, entre outros. Através da cooperativa, os associados podem exercer suas atividades e operações de forma legalizada.

No ano de 2005, foi inaugurada na Praça Humberto Bortoluzzi, Centro de Nova Veneza/SC, a loja de produtos coloniais com o intuito de promover sua comercialização a seus clientes locais, e aos turistas que passam pela cidade a fim de conhecer um pouco da gastronomia típica italiana, bem como os pontos turísticos que ali se encontram.

Além da comercialização na loja, nos mercados e eventos da região, os associados fornecem seus produtos para as escolas e instituições carentes através do projeto CONAB, que possui um programa fundamental na rede da educação básica de todo o Brasil, bem como, no município de Nova Veneza/SC.

2.2.1.1 Projeto CONAB

A Companhia Nacional de Abastecimento é um órgão governamental que faz parte do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (Mapa), ela tem competência para coordenar as operações do abastecimento de produtos agrícolas para o mercado consumidor.

De acordo com a (Conab), a mesma:

Está presente em todas as regiões brasileiras, acompanhando a trajetória da produção agrícola, desde o planejamento do plantio até chegar à mesa do consumidor. A atuação da Companhia contribui com a decisão do agricultor na hora de plantar, colher e armazenar e segue até a distribuição do produto no mercado, fase em que a garantia dos preços mínimos oferecidos pelo governo é traduzida em abundância no abastecimento e estímulo à produção. <http://conab.gov.br/conab-quemSomos.php?a=11&t=1>

O Programa de Aquisição de Alimentos da Agricultura Familiar (PAA), criado pelo Governo Federal, através da CONAB promove junto às cooperativas de produção agroindustrial familiar a realizar um projeto de aquisição de produtos dos seus agricultores.

Conforme a CONAB (2014):

O Programa de Aquisição de Alimentos - PAA - é um instrumento de estruturação do desenvolvimento da agricultura familiar, acionado após a etapa final do processo produtivo, no momento da comercialização, quando o esforço do pequeno produtor precisa ser recompensado com recursos que remunerem o investimento e a mão-de-obra e lhe permita reinvestir e custear as despesas de sobrevivência de sua família. Considerado como uma das principais ações estruturantes do Programa Fome Zero, o PAA constitui-se em mecanismo complementar ao Programa Nacional de Agricultura Familiar (Pronaf). <http://conab.gov.br/conab-quemSomos.php?a=11&t=1>

O projeto CONAB é realizado pela COOFANOVE juntamente com a Prefeitura Municipal de Nova Veneza/SC, bem como a nutricionista da Secretaria Municipal de Educação que acompanha todo o processo até chegar aos beneficiários, onde é distribuído em média para 9 escolas estaduais e instituições carentes do município.

Para realizar o projeto, é fundamental que os cooperados, bem como a cooperativa apresentem a DAP, documento que comprova que a pessoa física e jurídica faz parte da agricultura familiar, e assim permita a venda para a CONAB. Para um melhor entendimento, a DAP é um instrumento que identifica os agricultores familiares e/ou suas formas associativas organizadas em pessoas jurídicas, aptos a realizarem operações de crédito rural ao amparo do Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar – PRONAF.

Na prática, o projeto CONAB é estruturado da seguinte forma: a COOFANOVE reuni a DAP dos seus associados, elenca uma lista de agricultores e o produto que cada um irá fornecer, relaciona as unidades escolares e entidades carentes que receberão os produtos, e monta o projeto de acordo com as determinações pertinentes da companhia. Cabe frisar que os produtos relacionados no projeto precisam estar de acordo com a lista de produtos e preços do PAA, compreendendo o limite de crédito que cada agricultor possui, valor esse determinado pela Companhia. Assim que o projeto for aprovado pela CONAB, o mesmo volta para cooperativa que a partir daí, é feita a aceitabilidade e realizado em média quatro vezes pelo período de um ano, dos produtos da agricultura familiar para a distribuição às escolas e instituições.

Deste modo, a cooperativa fornece seus produtos durante o ano todo, dando assim, a oportunidade dos agricultores a se inserirem no mercado público que beneficiam eles próprios, e também o consumidor final.

Nos próximos tópicos adentraremos ao assunto contabilidade de custos visando às análises futuras a empresa pesquisada.

2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS

O surgimento da contabilidade de custos ocorreu por conta da Revolução Industrial do século XVIII. Ela nasceu pela necessidade de as indústrias possuírem um controle sobre os valores cominados aos estoques de produtos, e também para orientar nas tomadas de decisões relacionadas ao quanto, ao que, como e quanto produzir.

De acordo com Ferreira (2007, p. 3):

O sistema desenvolvido nesta época visava avaliar os custos de transformação de cada processo e da mão de obra empregada, com o objetivo de fornecer referência para medir a eficiência do processo de produção.

Crepaldi (2004, p. 14), complementa que “como as empresas industriais passaram a produzir em grande quantidade, por meio do uso de máquinas, a aprovação do custo do produto vendido deveria incluir todos os elementos empregados na fabricação do produto”.

As empresas necessitam de um sistema de mensuração dos gastos ocorridos nos processos de produção, para aplicar corretamente os custos na elaboração do preço de venda dos produtos e ter um controle dos seus demonstrativos.

Para tanto, faz-se necessário conhecer as terminologias da área de custos. Na seção seguinte serão elencados os termos e pesquisados os conceitos e classificações, bem como exemplos com finalidade de tornar visíveis suas aplicações.

2.4 TERMINOLOGIAS DE CUSTOS

Quando se pretende escolher um método de custeio, é relevante conhecermos os conceitos em custos. As compreensões de como os diversos custos se formam e também, o que representam.

Deste modo, para que se possa discutir a gestão de custos é primordial abordar mais detalhadamente de desembolsos, gastos, investimentos, custos, despesas, perdas e desperdícios.

A seguir apresentam-se os referidos termos da contabilidade de custos.

2.4.1 Desembolsos

Caracteriza-se pelo esforço financeiro associado ao pagamento gerado anteriormente ou no ato. Martins (2003) destaca que o desembolso seja indiferente da aquisição do bem ou serviço, pode ocorrer antes, durante ou depois da entrada da mercadoria ou da execução do serviço.

Berti (2006, p. 20), complementa que desembolso pode ser elucidado como:

Pagamento de duplicata, pagamento de uma nota fiscal, compra de embalagens à vista, pagamento de salários a funcionários, pagamento de despesas com energia referentes ao mês anterior, pagamento de salários e encargos sociais relativo à folha dos funcionários da empresa etc.

Por tanto, o desembolso é conceituado pelo pagamento de um bem ou serviço de terceiros tomado. Sendo considerada uma saída de ativo disponível da entidade.

2.4.2 Gastos

O gasto é reconhecido como todo sacrifício financeiro arcado pela entidade para obtenção de um produto ou a realização de um serviço.

Segundo Ferreira (2007, p.24), “só existe gasto no ato da passagem para a propriedade da empresa do bem ou serviço, ou seja, no momento em que existe o reconhecimento contábil da dívida assumida ou da redução do ativo dado em pagamento”.

Cabe ressaltar, que o gasto é o valor dos insumos adquiridos pela empresa, independentemente de terem sido utilizados ou não.

De acordo com Berti (2006), o gasto pode ser considerado em termos genéricos, como um custo ou despesa.

Devido sua grande amplitude, os gastos são identificados em alguns elementos fundamentais que podem ser classificados como: investimento, custo, despesa, perda ou desperdício.

Desta forma conceitua-se gasto, como valor originário de obrigações que a empresa assume perante terceiros, cita-se como exemplos de gastos salários, comissões, matéria prima, etc.

2.4.3 Investimento

Investimento é o gasto devido em função de sua vida útil, mas pode também ser atribuído a futuros períodos.

De acordo com Megliorini (2002 p. 7), “investimentos são todos os bens e direitos registrados no ativo das empresas para baixa em função de venda, amortização, consumo, desaparecimento, perecimento ou desvalorização”.

No entendimento de Martins (2003, p.25):

Todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são “estocados” nos Ativos da empresa para baixa ou amortização quando e sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização são especificamente chamados de investimentos.

Dessa forma, conclui-se que o investimento é o valor de todos os insumos adquiridos que poderão ser empregados pela empresa no período futuro.

2.4.4 Custos

Caracteriza-se custo, todo gasto relativo ao consumo de um bem ou serviço que fará parte do processo de produção de outros bens ou serviços.

Megliorioni (2002), diz que “custos são os gastos necessários para fabricação de produtos, e são originados para produzir um produto de uma determinada empresa. É um gasto utilizado para aquisição de um bem e serviço para produção de outro bem e serviço”.

Algumas contas no ato da aquisição são caracterizadas como gastos, onde passa imediatamente para custo (por sua utilização) sem transitar pela fase de investimento, como por exemplo, a conta de energia elétrica.

Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.16) citam como custos os seguintes gastos:

- ✓ Salários, encargos e benefícios sociais da mão-de-obra que trabalha na fábrica;
- ✓ Aluguel da fábrica;
- ✓ Depreciação das máquinas e equipamentos referentes à produção.

Portanto, custos são todos os gastos que fazem parte na elaboração de um produto, sendo considerado custo no momento de sua utilização.

2.4.5 Despesas

As despesas, ao contrário dos custos, não estão ligadas diretamente com o processo de produção. De acordo com Martins (2003, p. 25), despesa é um “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.”

Na visão de Berti (2006, p.20-21) “o esforço no sentido da obtenção da receita deve ter como contrapartida a entrega ou promessa de entrega de ativos. Ex. comissão sobre vendas”.

Para Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.16) têm-se como exemplo de despesas os seguintes itens:

- Aluguel do escritório central;
- Seguro do imóvel da filial de vendas;
- Salários, encargos e benefícios sociais do pessoal administrativo;
- Iluminação do escritório central;
- Bonificações (leve 3 e pague 2);
- Comissões sobre vendas.

Assim, despesa é o gasto necessário para obtenção de uma receita, são valores pagos relacionados a estrutura administrativa e comercial da entidade.

2.4.6 Perdas

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.17) “é todo gasto no qual a empresa incorre quando certo bem ou serviço é consumido de maneira anormal às suas atividades, como inundações, incêndios, greves etc.”.

Conforme Ferreira (2007) perdas são gastos decorrentes de fatores externos influenciados pelo clima e decorrentes das atividades a empresa, onde podem constar materiais perecíveis e vencidos.

Enfim, pode-se classificar perdas como sendo um gasto ocorrido de maneira involuntária e anormal que não contribui para a geração de receita.

2.4.7 Desperdícios

De acordo com Berti (2006, p.22), “gastos ocorridos nos processos produtivos ou de geração de receitas e que possam ser eliminados sem prejuízo da qualidade ou quantidade de bens, serviços ou receitas geradas constituem os desperdícios”.

Wernke (2004, p.12) diz que os desperdícios “podem ser enquadrados nesta categoria de produção de itens defeituosos, a movimentação desnecessária, a inspeção de qualidade, a capacidade ociosa etc.”.

É alegado também como “um gasto que a empresa apresenta pelo fato de não ocorrer o aproveitamento normal de todos os seus recursos.” (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006, p. 17).

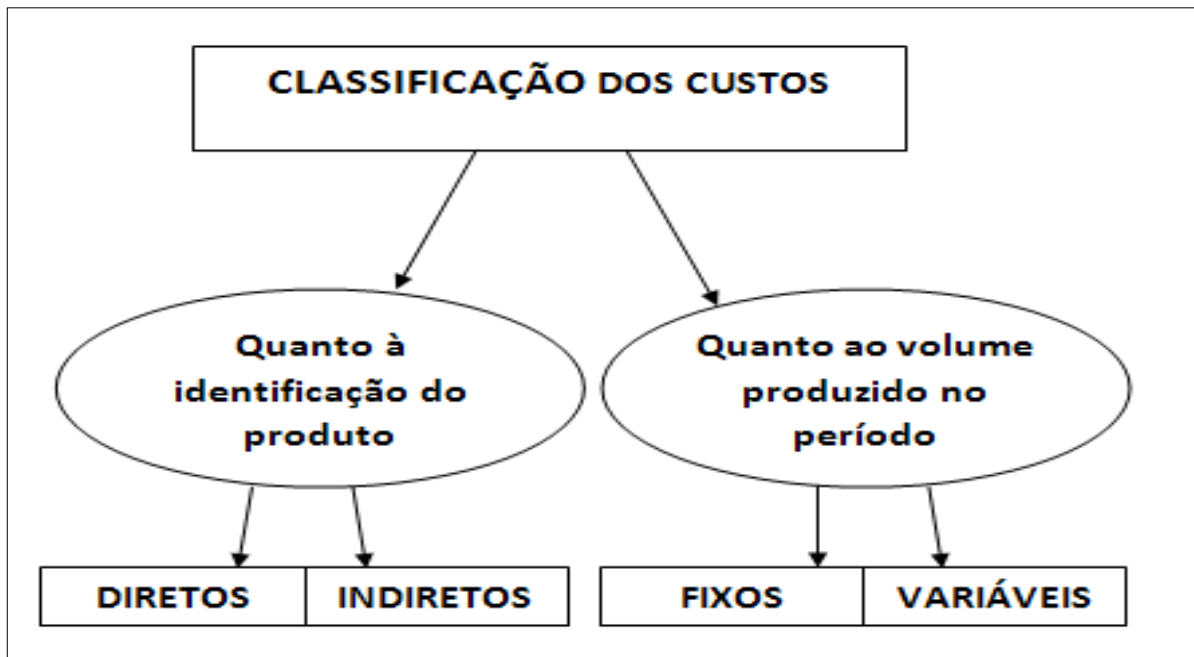
Desta forma, verifica-se que as empresas carecem de controles que auxiliem a identificação destes desperdícios, beneficiando na diminuição dos prejuízos causados pela falta de eficiência na utilização dos recursos.

2.5 CLASSIFICAÇÕES DOS CUSTOS

Os custos são classificados de várias formas para atender às diversas finalidades para as quais são apurados. As duas classificações básicas compreendem aquelas que permitem determinar o custo de cada produto fabricado, e o seu comportamento em diferentes níveis de produção em que uma empresa possa operar.

Para um entendimento geral desta classificação, apresenta-se a Figura 1:

Figura 1 – Principais classificações de custos



Fonte: elaborado pela autora (2014)

A classificação dos custos pode ser quanto à identificação do produto fabricado, e quanto ao volume produzido em determinado período, distribuindo-se em custos diretos e indiretos e fixos e variáveis, subsequentemente.

2.5.1 Quanto à identificação dos produtos

Por esta forma de segregação os custos são classificados em custos diretos e indiretos. Wernke (2005, p. 7), diz que “os custos diretos são aqueles que podem ser identificados com facilidade como apropriáveis a este ou aquele produto.” Por suas características próprias e objetividade de identificação no produto pronto, esses gastos são atribuídos aos artigos produzidos por medições ou por controles individuais (como a ficha técnica), sem a necessidade de recorrer-se algum tipo de divisão ou rateio mais complexo.

No que diz respeito ao custo indireto, esses englobam os itens de custos em que há dificuldades de identificá-los às unidades de produtos fabricados no período. Segundo Wernke (2005), a atribuição dos custos indiretos aos objetivos acontece por intermédio de rateios, que consistem a divisão do montante de determinado tipo de custos entre produtos ou serviços, utilizando um critério qualquer, como o volume fabricado por produto ou o tempo de fabricação consumido.

2.5.2 Quanto ao volume de produção

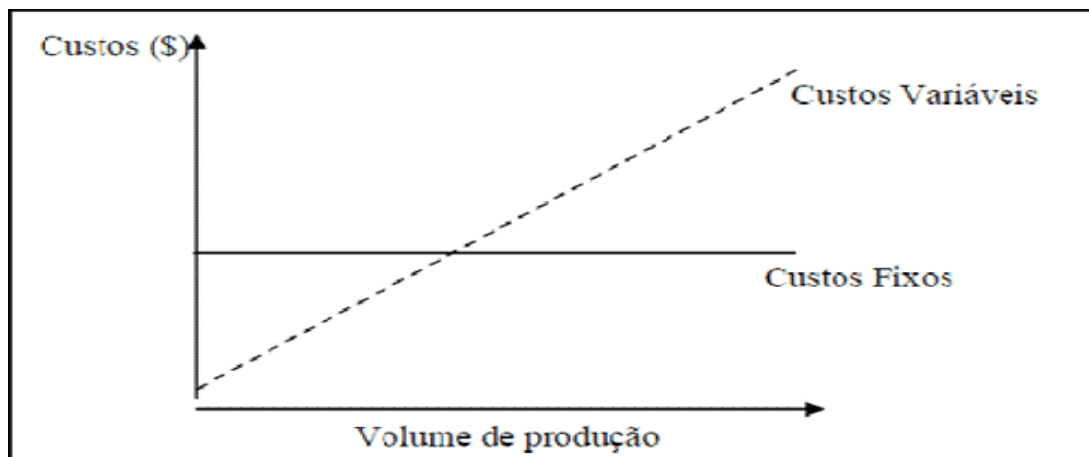
Nesse tipo de classificação, os custos são divididos entre custos variáveis e custos fixos.

Os custos variáveis são os gastos cujo total do período está proporcionalmente relacionado com o volume de produção: quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais do período, isto é, o valor total dos valores consumidos ou aplicados na produção tem seu crescimento vinculado à quantidade produzida pela empresa (Wernke, 2005).

Por outro lado, (Wernke, 2005, p. 8) ressalta que “os custos fixos são aqueles cujos valores totais tendem a permanecer constantes mesmo havendo alterações no nível de atividades operacionais do período. São os custos que tem seu montante fixado independentemente de oscilações na atividade fabril, não possuindo qualquer vinculação com o aumento ou redução do número de unidades produzidas no mês.”

Dessa forma, apresenta-se o Gráfico 2, referente ao comportamento dos custos fixos e variáveis.

Gráfico 2 – Representação gráfica do comportamento dos custos fixos e variáveis



Fonte: (Bornia 2001, p. 42)

Diante do exposto, concluiu-se que os custos variáveis alteram-se conforme o volume produzido num determinado período, e os custos fixos não sofrem alteração diante do volume produzido.

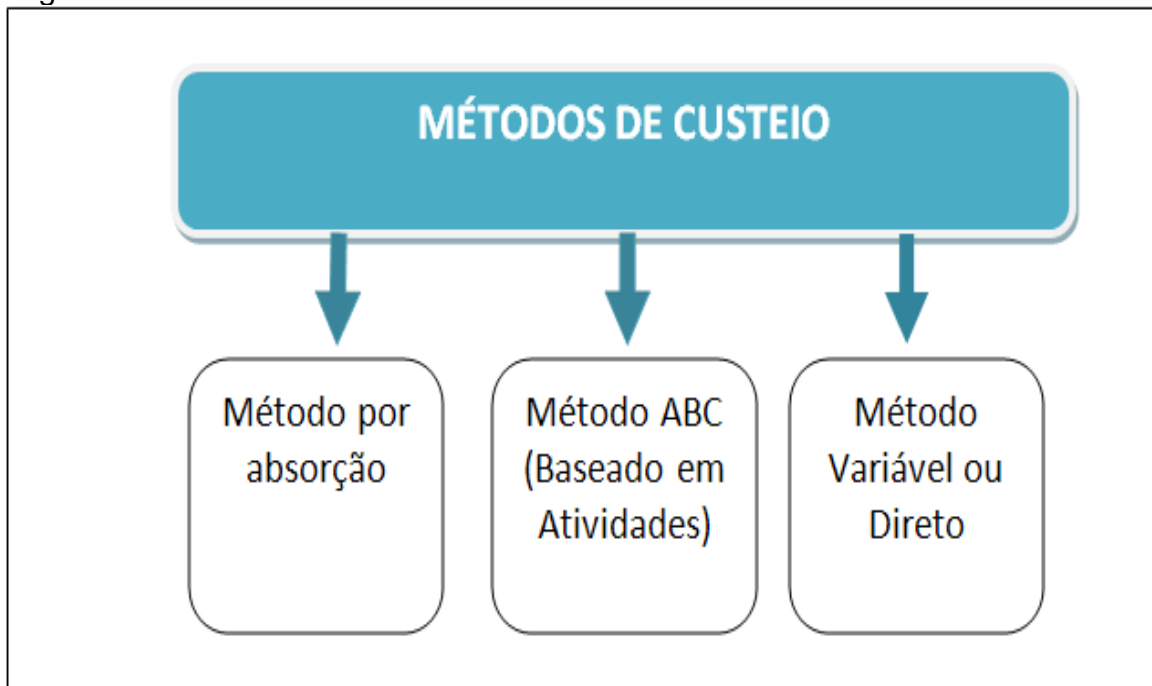
A seguir, serão apresentados os métodos de custeio, no qual será conhecido o melhor método de custeio para a empresa abordada no presente trabalho.

2.6 MÉTODOS DE CUSTEIO

Os métodos de custeio possuem virtudes e limitações específicas, cabendo à empresa que pretende utilizá-los averiguar qual se adapta melhor às necessidades informativas e às peculiaridades das operações executadas. O método de custeio é o caminho para se atribuir ao bem e/ou serviço o seu real custo. (Wernke, 2005).

Entre os métodos existentes na literatura contábil, no presente trabalho, serão abordados os métodos de custeios ilustrados na Figura 02 –

Figura 2 – Métodos de Custeio



Fonte: adaptado de Wernke (2005, p. 17)

A escolha do método de custeio depende da empresa avaliar suas atividades, e optar pelo que traz mais vantagens e desvantagens quanto à aplicação dele. Para um melhor entendimento, a seguir serão apresentados os três tipos de métodos de custeio.

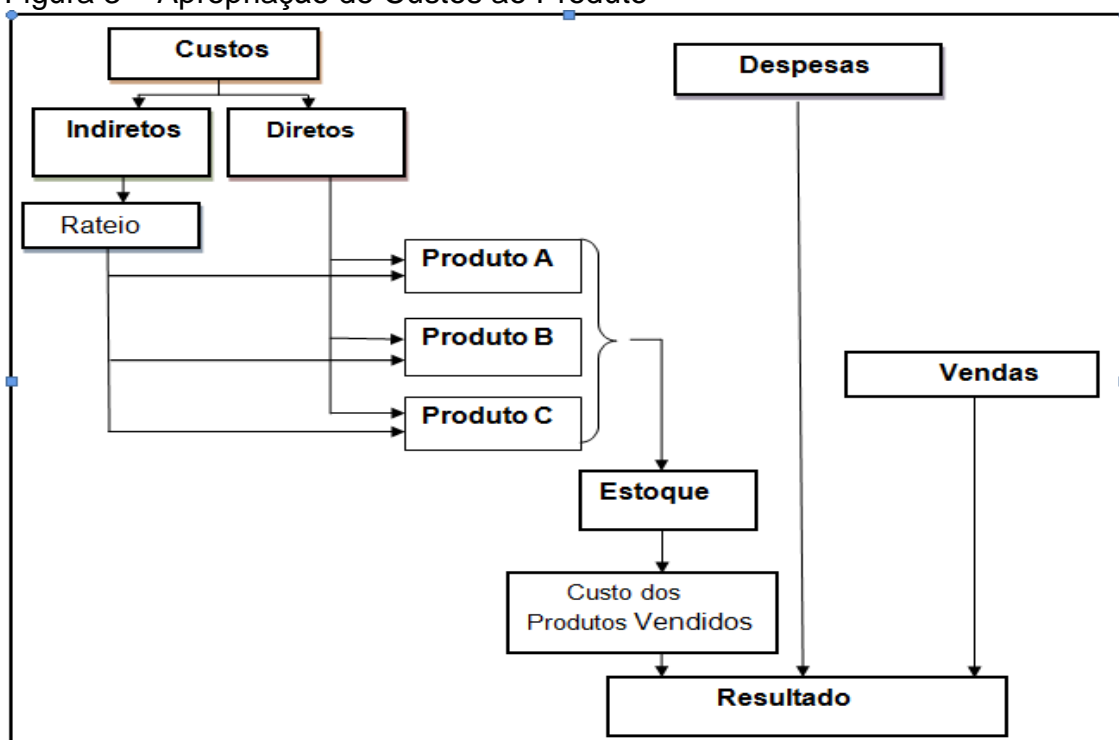
2.6.1 Método por absorção

De acordo com Dutra (2003), este método é o mais utilizado quando se tem por finalidade a apuração de resultados (DRE). Ele relaciona os custos que foram necessários para a elaboração de bens ou serviços e associa com cada um desses. Afirma também, que o custeio por absorção não considera as despesas como integrantes dos estoques dos bens e serviços, considera somente os custos.

De forma detalhada, Berti (2009, p. 60) esclarece que este método “consiste em apurar o custo de bens, atribuindo-se integralmente a cada unidade produzida os custos diretos, indiretos, fixos e variáveis ocorridos no processo de produção”.

Sendo assim para um melhor esclarecimento entre as diferenças de apropriação dos custos diretos e indiretos quanto ao método de custeio por absorção, ilustra-se a Figura 3:

Figura 3 – Apropriação de Custos ao Produto



Fonte: Adaptado de Martins (2003 p.57).

Conforme demonstrado anteriormente, os custos diretos são facilmente distribuídos aos produtos, já os custos indiretos necessitam de rateios para sua alocação.

Por tanto, o custeio por absorção, apropria todos os custos diretos, indiretos, fixos e variáveis de estrutura ou operação, ou seja, todos os custos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

2.6.2 Método de custeio direto ou variável

No custeio direto ou variável, conforme Crepaldi (2002, p. 224):

Todos os custos e despesas variáveis (inclusive as despesas de vendas e administração) são deduzidos da receita de vendas, embora as despesas variáveis não façam parte do custo do produto, resultando na Margem de Contribuição.

Meghiorini (2002, p. 138) salienta que “a empresa só começa a gerar lucro quando a margem de contribuição dos produtos vendidos superar os custos e despesas fixas do exercício”.

Diante do exposto, infere-se que com o uso do método de custeio direto ou variável permite mensurar de forma objetiva os custos dos bens e/ou serviços, tendo em vista, o não uso dos artifícios arbitrários para alocar os custos, como o rateio. Portanto, esta sistemática de custeamento pode ser aplicável em qualquer tipo de empreendimento, e é entendida como um instrumento útil no processo decisório, especialmente, as decisões que abrangem volume e preço.

2.6.3 Activity Based Costing (ABC)

O *ActivityBasedCosting* – ABC ou em português conhecido como custeio baseado em atividades teve sua origem nos Estados Unidos, por volta dos anos 80, pelos professores Robert Kaplan e Robin Cooper, da *Harvard Business School*, onde evidenciaram que o intuito dessa sistemática era melhorar a alocação dos custos e despesas indiretas fixas, principalmente os custos administrativos. (COGAN, 2000).

Tal metodologia tem em sua essência a relação causa e efeito. Tendo em vista que “este método analisa o comportamento dos custos por atividade, e estabelece relações entre as atividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais [...]” (WERNKE, 2004, p. 23).

Na visão de Martins (2003), o ABC é uma metodologia de custeio que visa à redução das distorções, ocasionadas pelos métodos de rateio aplicados aos custos indiretos utilizados por outros métodos de custeio.

Tal alteração está ligada a apropriação dos custos por atividade, sendo que:

Cada um dos custos indiretos deve ser relacionado às suas respectivas atividades por meio de direcionadores de recursos, que melhor representam as formas de consumo desses recursos, e, em seguida, apropriado aos produtos, serviços ou objetos de custeio, conforme os direcionadores de atividades mais adequados. (MEGLIORINI, 2007, p. 152).

Diante do exposto, percebe-se que os fatores que impulsionaram o ABC foram o avanço tecnológico e a crescente complexidade dos processos de produção. Estas mudanças influenciaram o aumento dos custos indiretos e os outros métodos de custeios não conseguiram suprir as necessidades das empresas, obrigando-as a procurar alternativas satisfatórias.

Logo, entende-se que o método ABC consiste em alocar os custos por atividades, sendo utilizado nos processos internos das empresas com intuito de identificar os custos, aloca-los em sua atividade e reduzir as distorções ocasionadas no decorrer no processo.

Na próxima seção, será abordado o tópico de análise de custo/volume/lucro.

2.7 ANÁLISE DE CUSTO/VOLUME/LUCRO

A análise de custo/volume/lucro utilizados nas decisões gerenciais é considerada como o vínculo do volume de vendas entre o custo e o lucro. É constituída por três importantes ferramentas: margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança.

A análise da relação custo *versus* volume *versus* lucro, conforme Souza e Clemente (2007, p. 171), “considera os custos e as receitas como funções do nível de produção vendida em certo período. Essa relação proporciona informações valiosas sobre a estrutura de custos e o risco operacional da empresa.”

Sobre o conteúdo abordado, Bonfim e Passareli (2006, p. 294) esclarecem que esta relação “examina o impacto nos lucros de alterações nos

custos variáveis, custos e despesas fixas, preço de venda, volume e diversidade de produtos, e dessa forma, ajuda no processo de planejamento.”

Portanto, devido à importância que tem este arcabouço informacional para o processo decisório, na sequência desta seção têm-se tópicos voltados para aprofundar o conhecimento sobre cada um desses instrumentos.

Dessa forma, para uma melhor conceituação, serão apresentados nos tópicos a seguir os três tipos de análises relacionadas ao estudo abordado que compreende a Margem de Contribuição, Ponto de Equilíbrio e Margem de Segurança.

2.7.1 Margem de contribuição

A margem de contribuição é vista conceitualmente, de acordo com Bernardi (2007, p. 64) como “a diferença entre o valor das vendas, os custos variáveis e as despesas variáveis da venda”.

Desta forma, a margem de contribuição é a parcela da venda restante após as deduções dos custos e despesas variáveis, sendo destinado a cobrir os custos e despesas fixas do período e formar o lucro desejado.

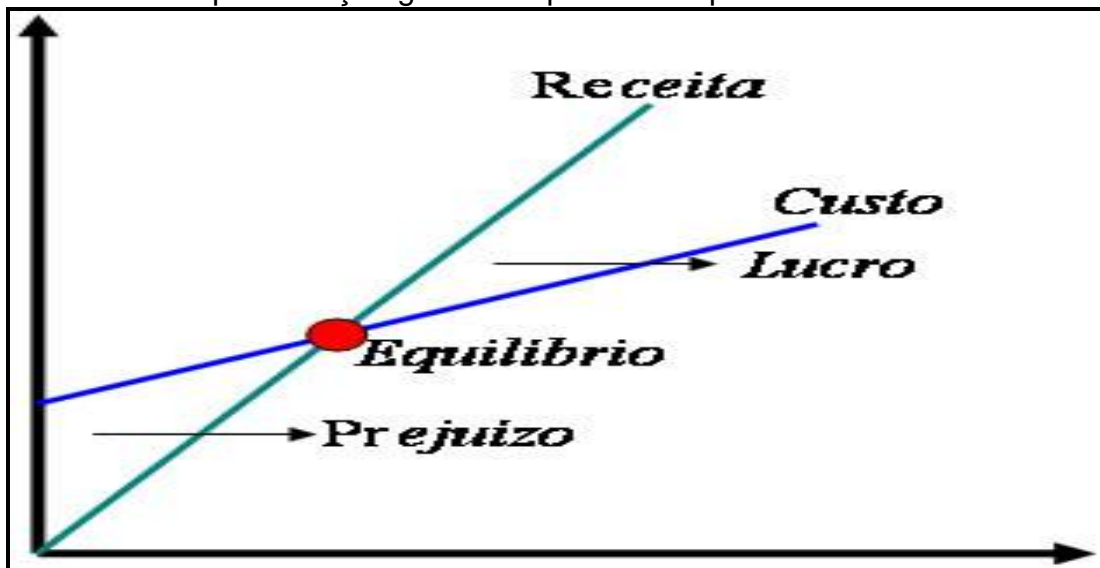
Neste sentido, Wernke (2005, p. 99) menciona que “a margem de contribuição pode ser conceituada como valor (em \$) que cada unidade comercializada contribui para, inicialmente, pagar os gastos fixos mensais da empresa e, posteriormente, gerar o lucro do período”.

Ao explicitar a margem de contribuição, Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 222) relatam que é “sobra financeira de cada produto ou divisão de uma empresa para a recuperação – ou amortização – das despesas e dos custos fixos de uma entidade e para a obtenção do lucro esperado pelos empresários.

2.7.2 Ponto de equilíbrio

No entendimento de Berti (2009, p. 147), expõe que ponto de equilíbrio “é o momento em que o resultado das operações da empresa é nulo, ou seja, a receita total é igual à soma dos custos e despesas totais”. O Gráfico 3 têm-se evidenciado o ponto de equilíbrio necessário, para igualar as receitas totais aos custos totais.

Gráfico 2 – Representação gráfica do ponto de equilíbrio



Fonte: Mundo educação (2014)

Por tanto, o ponto de equilíbrio é visto como sendo o faturamento mínimo que a empresa deverá atingir para equipar-se aos seus gastos, ou seja, é o resultado das receitas totais igualadas aos custos e despesas totais. Assim sendo, neste patamar o resultado é nulo para a empresa, não tendo lucro e nem prejuízo. Todavia, quando valores de receitas forem maiores apresenta-se o resultado de lucro, ou quando as despesas forem maiores tem-se o prejuízo.

2.7.3 Margem de segurança

Outro ponto estudado foi sobre a margem de segurança, que segundo Ferreira (2007, p. 64), "é equivalente às unidades produzidas e vendidas acima do ponto de equilíbrio."

Para Bornia (2010, p. 64):

A margem de segurança é o excedente da receita da empresa sobre a receita no ponto de equilíbrio. Conseqüentemente, representa o quanto às vendas podem cair sem que haja prejuízo para a empresa. Ela pode ser expressa quantitativamente, em unidades físicas ou monetárias, ou sob a forma de índice (percentual).

De acordo com Wernke (2004, p. 62), para o cálculo da margem de segurança podem ser utilizadas as seguintes fórmulas:

a) Margem de segurança em valor (\$) = vendas efetivas (\$) menos vendas no ponto de equilíbrio (\$);

b) Margem de segurança em unidades = vendas efetivas em unidades menos vendas em unidades no ponto de equilíbrio;

c) Margem de segurança em percentual (%) = margem de segurança (\$) dividido por vendas totais (\$).

Cabe ressaltar que o uso da fórmula em percentual é considerado mais útil para a empresa, pois fornece dados mais fáceis de serem analisados pela administração.

Santos (2005, p. 57) enfatiza que “quanto maior for a margem de segurança operacional maiores serão as possibilidades de negociação de preços envolvendo as relações de custo, volume e lucro, principalmente quando a empresa participa de um mercado altamente competitivo.”

Portanto, considera-se margem de segurança o volume de vendas normais superadas o volume de vendas calculadas pelo ponto de equilíbrio. Com este cálculo torna-se possível a análise das reduções de faturamento, proporcionando a empresa acompanhamento e melhorias para que a mesma não opere no prejuízo.

3 METODOLOGIA

O presente trabalho consiste em três tipologias, quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos, e quanto à abordagem do problema.

Sendo assim, nos tópicos a seguir serão ilustrados o enquadramento metodológico e os procedimentos utilizados para a coleta e análise de dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Em relação aos objetivos, o trabalho possui caráter descritivo, pois serão apresentados os procedimentos gerenciais numa determinada organização e a necessidade de que trata o problema abordado.

De acordo com Martins (2008, p. 83), o objetivo da pesquisa descritiva:

Visa descobrir e observar fenômenos existentes, situações presentes e eventos, procurando descrevê-los, classificá-los, compará-los, interpretá-los e avaliá-los, com o objetivo de aclarar situações para idealizar futuros planos e decisões.

Quanto aos procedimentos, o trabalho adéqua-se na pesquisa bibliográfica que aborda a contabilidade de custos. Sendo esse “o ponto de partida de toda pesquisa, levantamento de informações feito a partir de material coletado em livros, revistas, artigos, jornais, sites da *internet* e em outras fontes escritas, devidamente publicadas.” (MARTINS, 2008, p. 86).

Para realizar o presente trabalho, aplica-se o estudo de caso onde será realizada uma análise de custos de uma determinada empresa com o objetivo de entender o processo produtivo e após, reestruturar o método de custeio da mesma.

Cabe ressaltar que o estudo de caso é uma averiguação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real.

Quanto à abordagem do problema, será utilizada a tipologia qualitativa, Teixeira (2005, p. 137), afirma que:

Na pesquisa qualitativa o pesquisador procura reduzir a distância entre a teoria e os dados, entre o contexto e a ação, usando a lógica da análise fenomenológica, isto é, da compreensão dos fenômenos pela sua descrição e interpretação. As experiências pessoais do pesquisador são elementos importantes na análise e compreensão dos fenômenos estudados.

Diante das tipologias metodológicas acima citadas, tem-se como objetivo principal responder o problema elaborado neste trabalho, e apresentar qual o melhor método de custeio a ser utilizado em uma indústria de doces que faz associação a uma cooperativa do Extremo Sul Catarinense.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Para alcançar os objetivos do presente trabalho, foi realizado um estudo de caso em uma indústria de padaria e confeitaria localizada no Município de Nova Veneza – SC. Foram apresentados e coletados os dados necessários para a elaboração de análise da margem de contribuição. Esses dados foram extraídos através de relatórios gerenciais e da produção da empresa em estudo.

4 ESTUDO DE CASO

Neste capítulo será abordado o estudo de caso realizado em uma padaria e confeitaria que faz parte de uma cooperativa agroindustrial familiar em Nova Veneza, a fim de aplicar o método de custeio variável com o objetivo de analisar os custos dos produtos comercializados junto à empresa a fim de obter informações pertinentes a gerencia da organização.

A seguir serão elencados os procedimentos para obtenção dos dados necessários, bem como as análises resultantes da pesquisa em estudo.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

Dentre os 22 associados, pode se encontrar a padaria e confeitaria Cizeski, representada por sua proprietária a Sra. Salete Cizeski, que foi uma das associadas pioneiras da COOFANOVE onde sempre lutou para que a cooperativa fosse inserida e reconhecida no mercado.

A confeitaria Cizeski começou suas atividades no ano 2000, mas só ingressou no mercado formal em 2004 com a formação da COOFANOVE que deu todo o apoio para seu pequeno negócio e onde teve a oportunidade de crescimento. A partir daí, Salete começou a investir em máquinas e equipamentos novos onde padronizou sua unidade e a participar de cursos profissionalizantes para a produção e administração da padaria e confeitaria. Em 2011 até 2013, ocupou o cargo de vice-presidente da cooperativa onde aprendeu mais ainda a administrar seu pequeno negócio.

A unidade encontra se situada a Rua Imigrante Luiz Gava no centro de Nova Veneza/SC. Seu mercado consumidor é a loja da COOFANOVE, eventos em geral, mercados da região e principalmente a CONAB, onde concentra o maior volume de vendas durante o ano todo.

4.2 CARACTERIZAÇÃO DOS PRODUTOS COMERCIALIZADOS

A confeitaria e padaria produz uma grande linha de produtos tais como, doces simples e camuflados, trufas, e biscoitos. O quadro abaixo ilustra os tipos de doces e biscoitos vendidos pela padaria e confeitaria ressaltando que a bolacha

caseira se enquadra nos produtos da agricultura familiar onde é fornecido para o projeto CONAB.

Quadro 1 – Produtos mais produzidos pela confeitaria

GRUPOS			
DOCES			BISCOITOS
SIMPLES (UND)	CAMUFLADOS (UND)	TRUFAS (UND)	BISCOITOS (PCT)
Beijinho	Morango	Chocolate	Biscoito Amanteigado
Brigadeiro	Uva	Coco	Bolacha Caseira
Caju	Cereja	Morango	Biscoito de Nata
Casadinho	Prestígio	Cereja	Biscoito de Coco
Brigadeiro de bolinha	Nozes	Damasco	Biscoito de Amendoim
		Café	Biscoito de Milho
		Nozes	Biscoito de Leite Cond.
		Menta	Biscoito de Maisena
			Biscoito de Polvilho

Fonte: elaborado pela autora (2014)

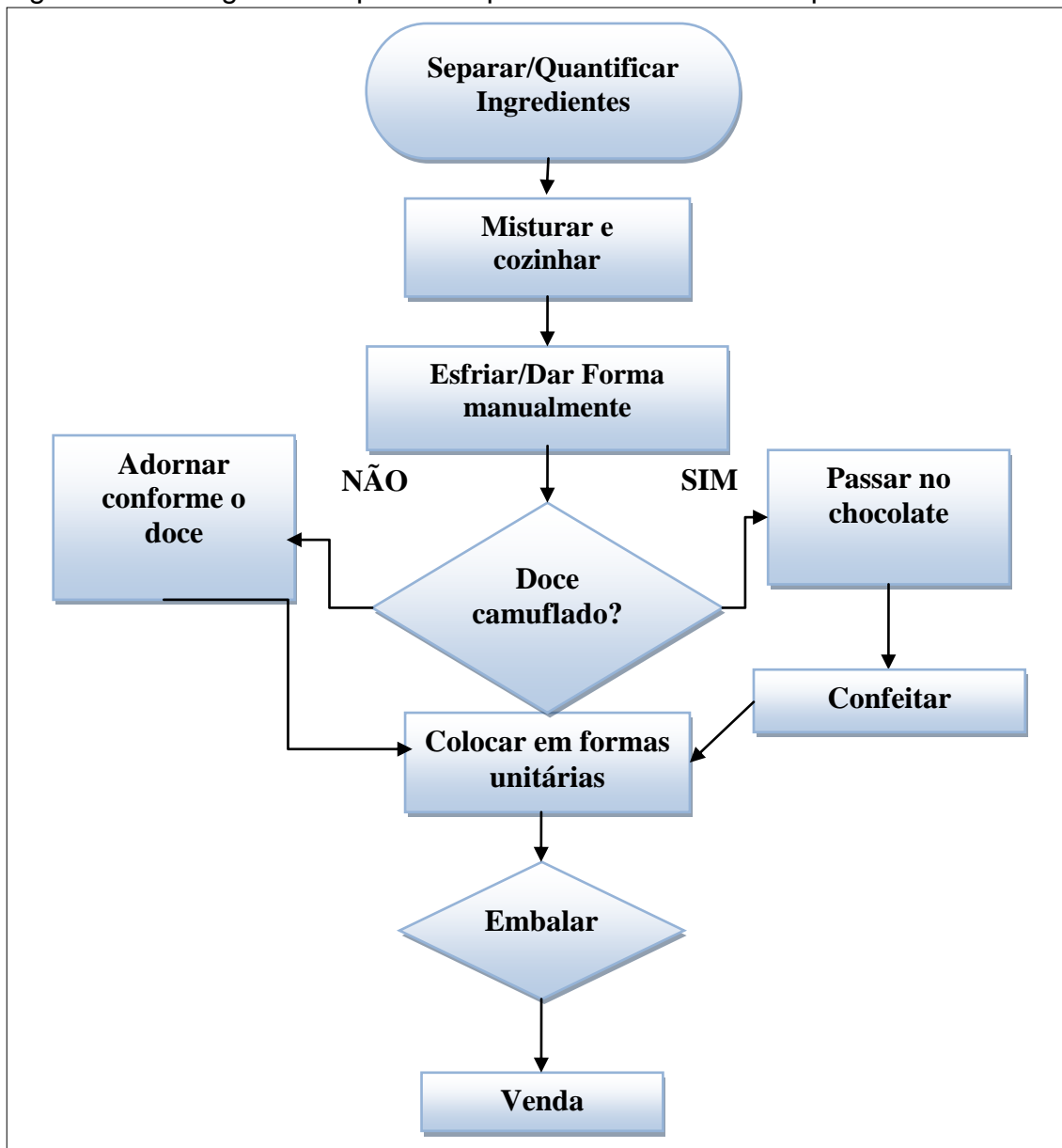
4.2.1 Descrição do Processo Produtivo

A produção dos doces simples/camuflados e dos biscoitos é realizada de forma artesanal pela proprietária, e por uma auxiliar que presta serviços à confeitaria no período de segunda a sexta por 8 horas diárias, e se preciso nos sábados meio período quando houver uma demanda grande de encomendas para atender.

4.2.1.1 Processo de produção dos doces simples e camuflados

A seguir, tem-se o fluxograma do processo produtivo dos doces simples e camuflados ilustrado pela Figura 4.

Figura 4 – Fluxograma do processo produtivo dos doces simples e camuflados



Fonte: Elaborado pela autora (2014)

Para produzir os doces, precisa se primeiramente separar os itens que irão compor a massa. Após essa etapa, são misturados os ingredientes em uma panela específica para o processo de cozimento, onde fica em torno de 20 minutos até ficar no ponto ideal da massa. Em seguida a massa é transferida para uma tigela onde fica até esfriar naturalmente.

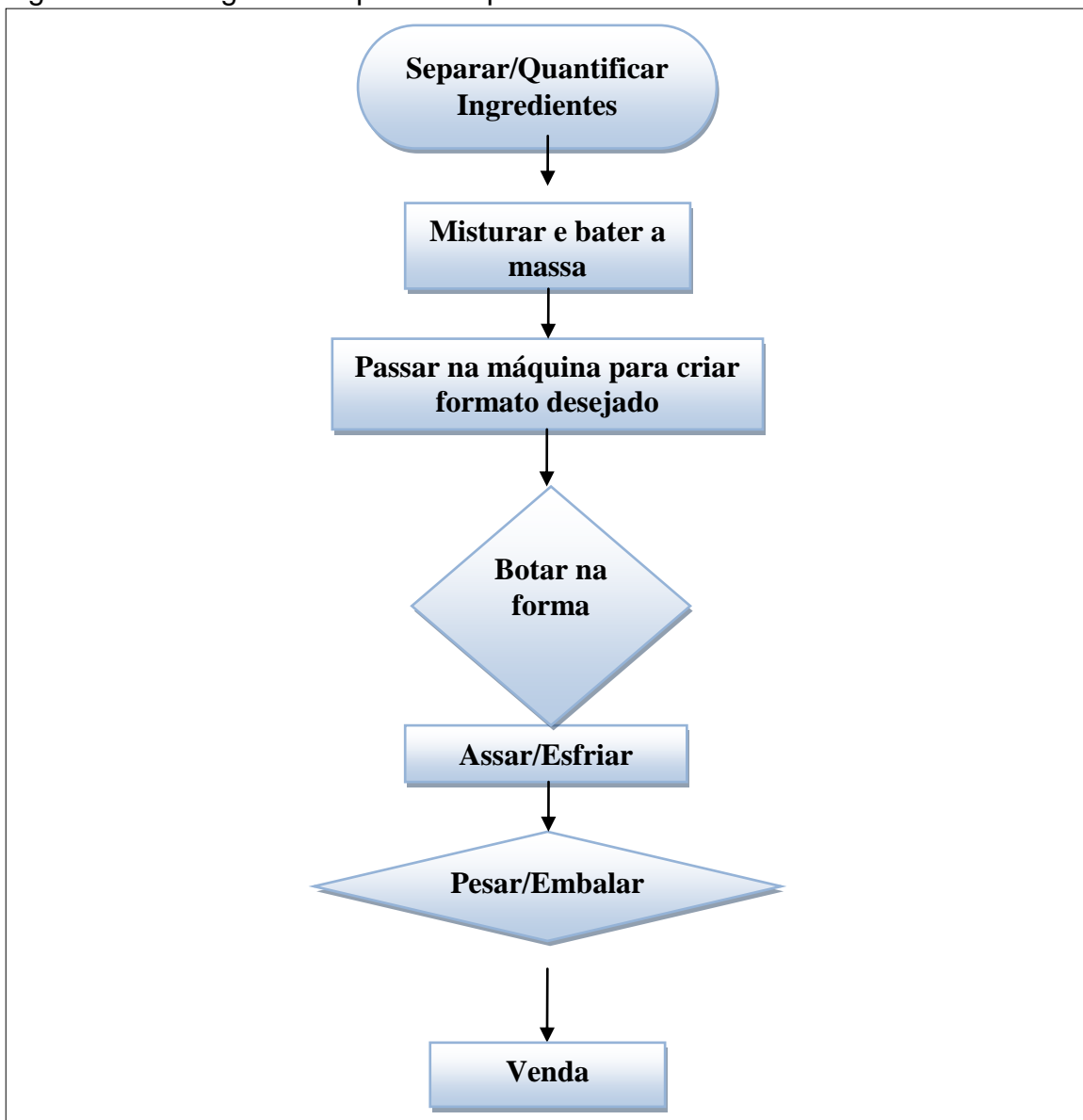
Depois, a massa é enrolada manualmente em pequenas quantidades até ficar no formato desejado. E assim, confeitado conforme o tipo do doce simples. No caso do doce camuflado, após obter o formato desejado o mesmo é mergulhado no chocolate derretido, onde é deixado até o chocolate secar por cerca de 1 hora e

adornado manualmente conforme o tipo do doce. Em seguida, os doces tanto o simples quanto os camuflados, são postos em formas de papel com fundo plástico, e embalados em caixas específicas de papelão onde ficam prontos para a venda.

4.2.1.2 Processo de produção dos biscoitos

A seguir, descreve-se o fluxograma do processo produtivo dos biscoitos por meio da Figura 5.

Figura 5 – Fluxograma do processo produtivo dos biscoitos



Fonte: elaborado pela autora (2014)

Para a produção dos biscoitos, é feita a separação e a quantificação dos itens que irão compor a massa. Após, todos os itens são misturados em uma máquina chamada masseira que deixa pronta a massa para passar na máquina e formar o desenho do biscoito. Depois, os biscoitos são postos numa grande forma e levados para assar por aproximadamente 30 minutos em um grande forno de fogão à lenha sob a temperatura de 180 °C.

Depois de assados, os biscoitos são postos em grandes bacias para esfriar por 2 horas onde ficam prontos para a embalagem. No processo de embalagem, os biscoitos são pesados em sacos específicos e selados, em seguida é colado o rótulo e embalado em caixas separadamente por tipo de biscoito e remetido ao estoque para futura venda.

4.3 ETAPAS DA APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL

O presente trabalho tem como objetivo específico levantar o custo variável, e analisar o custo/volume/lucro dos produtos mais vendidos pela padaria e confeitaria. Para isso, foi necessário coletar dados do controle interno da empresa em estudo para a obtenção dos resultados, conforme abaixo relacionado;

- a) Levantamento do volume de vendas;
- b) Custo da matéria-prima;
- c) Consumo da matéria-prima por produto (ficha técnica);
- d) Análise do preço de venda no mercado e na CONAB

Após esta etapa, foi analisado o custo e o volume de vendas de cada produto, bem como a relação do lucro de vendas em dois cenários (mercado local e CONAB) dos produtos produzido pela confeitaria.

Em seguida, foi calculado o custo da matéria prima e a determinação do custo variável para cada produto. Foram levantadas também, as despesas variáveis, custo fixo e despesa fixa, e por final, foi demonstrado o cálculo da MC através do DR apresentado, bem como sua análise.

Os tópicos abaixo demonstram detalhadamente as etapas para a conclusão do estudo.

4.3.1 Levantamento do volume de vendas

O levantamento do volume vendido foi obtido através do relatório de vendas que a confeitaria possui em seu controle interno. De acordo com os dados obtidos, o volume varia conforme os pedidos dos clientes e as entregas feitas para a merenda escolar através do projeto CONAB.

O Quadro 2 demonstra a produção dos grupos de produto no trimestre:

Quadro 2 – Média da produção mensal por grupo em unidades

Quantidade Vendida	Ago/14	Set/14	Out/14
Doces Simples	1890	2080	1750
Camuflado	2260	2490	2490
Trufas	4030	4060	3920
Biscoito Normal	1583	1561	1642
Bolacha Caseira CONAB	1000	2000	2033

Fonte: elaborado pela autora (2014)

Como visto anteriormente, a confeitaria fornece um mix de produto bastante variado nos quatro grupos por ter uma grande variedade de sabores.

4.3.2 Faturamento

O faturamento foi obtido por meio do relatório de vendas da loja da COOFANOVE dos meses de agosto, setembro e outubro do ano corrente.

A seguir segue o relatório de faturamento ilustrado pelo Quadro 3:

Quadro 3 – Faturamento trimestral

Faturamento		Ago/14	Set/14	Out/14	Total
Doces Simples	Quantidade	1890	2080	1750	5720
	PV unitário	0,60	0,60	0,60	0,60
	Receita	1.134,00	1.248,00	1.050,00	3.432,00
Camuflado	Quantidade	2260	2490	2490	7240
	PV unitário	1,00	1,00	1,00	1,00
	Receita	2.260,00	2.490,00	2.490,00	7.240,00
Trufas	Quantidade	4030	4060	3920	12010
	PV unitário	2,00	2,00	2,00	2,00
	Receita	8.060,00	8.120,00	7.840,00	24.020,00
Biscoitos Normal	Quantidade	1583	1561	1642	4786
	PV unitário	3,00	3,00	3,00	3,00
	Receita	4.749,00	4.683,00	4.926,00	14.358,00
Bolacha Caseira CONAB	Quantidade	1000	2000	2033	5033
	PV unitário	1,50	1,50	1,50	1,50
	Receita	1.500,00	3.000,00	3.049,50	7.549,50
Receita		17.703,00	19.541,00	19.355,50	56.599,50

Fonte: elaborado pela autora (2014)

O relatório apresenta a quantidade de produto, o valor unitário e o valor total que cada grupo obteve na venda, assim classificados entre doces simples, camuflados, trufas, biscoito normal e biscoito CONAB, compreendendo um montante de R\$ 56.599,50 no trimestre.

4.3.3 Preço de venda praticado

Os preços de venda são praticados de acordo com o mercado em que a Confeitaria Cizeski atua. Para um melhor entendimento, segue abaixo o Quadro 4 com a ilustração dos preços praticados:

Quadro 4 – Preço de venda praticado pela empresa

Produto	Preço de Venda (R\$)
Doces Simples	0,60
Camuflado	1,00
Trufas	2,00
Biscoito Venda Normal	3,00
Bolacha Caseira CONAB	1,50

Fone: elaborado pela autora (2014)

Os doces simples, por exemplo, são vendidos a R\$ 0,60 a unidade por possuírem o custo unitário menor. Já os doces camuflados são comercializados a R\$ 1,00 a unidade por conta do processo de produção ser mais trabalhoso. As trufas

são vendidas a R\$ 2,00 a unidade também pelo modo de preparo, e principalmente por conta do custo da matéria prima. No caso dos biscoitos, os pacotes com 250gr são vendidos a R\$ 3,00 para o mercado local, e R\$ 1,50 para a merenda escolar, conforme a tabela de preços estipulado pela CONAB, através do PAA.

4.3.4 Custo da matéria-prima

Os custos das matérias primas foram extraídos das notas fiscais de compra que a empresa faz mensalmente. O Quadro 5 especifica todas as matérias primas e demonstra o cálculo para obter o custo de aquisição.

Quadro 5 – Custo da matéria prima

Descrição	Unid	Custo Unitária Fatura	Desconto na Fatura	(+)FRET E/SEGUROS/OUTROS	(-) IMPOSTOS RECUPAR	(+) IMPOSTOS NÃO RECUP	Custo de Aquisição
Chocolate puro	1 kg	13,00	-	-	- 2,21	-	10,79
Creme de leite	1 lt	8,48	-	-	- 1,44	-	7,04
Coco ralado	1 kg	15,50	-	-	- 2,64	-	12,87
Leite condensado	1	4,25	-	-	- 0,72	-	3,53
Chocolate em pó	1 kg	13,00	-	-	- 2,21	-	10,79
Margarina	1 kg	3,67	-	-	- 0,62	-	3,05
Granulado	1 kg	7,20	-	-	- 1,22	-	5,98
Chocolate cobertura	1 kg	8,90	-	-	- 1,51	-	7,39
Amendoim	1 kg	5,70	-	-	- 0,97	-	4,73
Açúcar	1 kg	1,60	-	-	- 0,27	-	1,33
Flocos de arroz	1kg	14,00	-	-	- 2,38	-	11,62
Morango	1 kg	12,00	-	-	- 2,04	-	9,96
Uva	1 kg	6,70	-	-	- 1,14	-	5,56
Nozes	1 kg	70,00	-	-	- 11,90	-	58,10
Cereja	1	26,09	-	-	- 4,44	-	21,65
Geleia Morango	1 kg	11,00	-	-	- 1,87	-	9,13
Nescafé	1 kg	32,00	-	-	- 5,44	-	26,56
Damasco	1 kg	44,00	-	-	- 7,48	-	36,52
Licor Menta	1 lt	34,00	-	-	- 5,78	-	28,22
Farinha de trigo	1 kg	1,10	-	-	- 0,19	-	0,91
Ovos	1 dz	3,00	-	-	- 0,51	-	2,49
Fermento quimico	1 kg	9,00	-	-	- 1,53	-	7,47
Salamoniaco	1 kg	7,00	-	-	- 1,19	-	5,81
Amido de milho	1 kg	1,68	-	-	- 0,29	-	1,39
Nata	1 kg	6,00	-	-	- 1,02	-	4,98
Polvilho Doce	1 kg	4,40	-	-	- 0,75	-	3,65
Sal	1 kg	1,98	-	-	- 0,34	-	1,64
Leite em pó	1 kg	18,00	-	-	- 3,06	-	14,94
farinha de milho	1 kg	2,70	-	-	- 0,46	-	2,24
Leite	1 lt	2,28	-	-	- 0,39	-	1,89
Embalagem saco p/ Biscoito	1 und	0,04	-	-	- 0,01	-	0,03
Embalagem trufas	1 und	0,06	-	-	- 0,01	-	0,05
forminha doces	1 und	0,01	-	-	- 0,00	-	0,01
embalagem fundo doces	100 und	0,01	-	-	- 0,00	-	0,01
Madeira (lenha)	mês	80,00	-	-	- 13,60	-	66,40

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

Conforme se observa no quadro anterior, o custo de aquisição da matéria prima é composto pelos descontos (se houver), frete/seguros/outros, impostos a recuperar, e por fim os impostos não recuperáveis.

4.3.5 Determinação do custo variável

Para obtermos o custo variável, foi necessário coletar os dados da ficha técnica que compõe cada produto. Ao determinar o custo unitário dos produtos fabricados, multiplicou-se a quantidade de matéria prima (ficha técnica) pelo custo unitário de aquisição da matéria prima (Quadro 6), conforme ilustrado no quadro a seguir:

Quadro 6 – Custos variáveis dos produtos fabricados

CUSTO VARIÁVEL DOS PRODUTOS	Doces Simples					Doces Camuflado					Trufas							
	BELINHO	BRIGADEIRO	CAJU	CASADINHO	BRIGADEIRO DE BOLINHA	MORANGO	UVA	CEREJA	PRESTÍGIO	NOZES	CHOCOLATE	DOCO	MORANGO	CEREJA	DAMASCO	CAFÉ	NOZES	MENTA
Mão de obra em R\$	5,90	5,90	5,90	5,90	5,90	9,44	9,44	9,44	9,44	9,44	8,26	8,26	8,26	8,26	8,26	8,26	8,26	8,26
Leite Condensado (kg)	4,18	4,18	1,41	4,18	4,18	7,06	7,06	7,06	7,06	3,53								
Chocolate em pó (gr)		5,40	3,24	2,70	5,40													
Margarina (gr)		0,01		0,01	0,01													
Granulado (kg)		2,99																
Amendoim (kg)			17,43															
Açúcar (gr)			0,05	0,05						0,27								
Coco (kg)	12,87			1,52					12,87		3,86							
Flocos de arroz (kg)					11,62													
Emb. fundo (und)	1,08	1,08	1,08	1,08	1,08	1,08	1,08	1,08	1,08	1,08								
Forminha (und)	0,83	0,83	0,83	0,83	0,83	0,83	0,83	0,83	0,83	0,83								
Chocolate (kg)						11,08	11,08	11,08	11,08	11,08	10,79	10,79	10,79	10,79	10,79	10,79	10,79	10,79
Leite em pó (gr)						7,47	7,47	7,47										
Morango (und)						8,96												
Uva (und)							6,12											
Nozes (gr)										29,05							11,62	
Cereja (und)								15,16						4,33				
Chocolate cobertura (gr)											4,43	4,43	4,43	4,43	4,43	4,43	4,43	4,43
Creme de Leite (ml)											2,11	2,82	1,41	1,41	1,41	2,11	2,82	2,82
Geleia Morango (gr)												1,83						
Nescafé																6,64		
Damasco (gr)														7,30				
Licor menta (gotas)																		0,28
Embalagem (und)											1,49	1,49	1,49	1,49	1,49	1,49	1,49	1,49
Custo Total R\$	24,85	20,38	29,94	16,27	29,01	45,92	43,07	52,11	42,35	55,27	27,09	31,65	28,21	30,71	33,69	33,73	39,41	28,07
Embalagens com 250gr	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	30	30	30	30	30	30	30	30
Custos Unitário R\$	0,25	0,20	0,30	0,16	0,29	0,46	0,43	0,52	0,42	0,55	0,90	1,05	0,94	1,02	1,12	1,12	1,31	0,94

Fonte: elaborado pela autora (2014)

De acordo com os resultados apresentados no custo de produção dos doces simples, camuflados e trufas verifica-se no Quadro 6, que o maior destaque dos custos variáveis foi a matéria-prima. Sendo que a mão de obra representa em média um quarto do montante dos custos variáveis conforme demonstrado no quadro abaixo:

Quadro 7 – Divisão dos custos variáveis

Custos	Tipo	Doces Simples	Camuflado	Trufas
Variáveis	Mão de Obra	24,5%	19,80%	26,20%
	Matérias Prima	75,50%	80,20%	73,80%

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

A seguir apresentam-se os resultados dos custos variáveis de produção dos biscoitos.

Quadro 8 – Custos variáveis dos produtos fabricados

CUSTO VARIÁVEL	Biscoitos									
	MP	BISCOITO AMANTEIGADO	BOLACHA CASEIRA (TRIGO)	BISCOITO DE NATA	BISCOITO DE COCO	BISCOITO DE AMENDOIM	BISCOITO DE MILHO	BISCO. LEITE CONDENSADO	BISCOITO DE MAISEMA	BISCOITO DE POLVILHO
Mão de obra em R\$	14,16	14,16	14,16	14,16	14,16	14,16	14,16	14,16	14,16	14,16
Margarina (kg)	8,22	3,96	7,62	5,48	6,40	5,18	6,09	5,48	7,01	
Acúcar (kg)	3,98	6,64	5,58	3,98	3,59	5,31	3,98	3,98	5,58	
Fermento químico (gr)	1,87	1,87	5,98	4,48	5,23	4,48	4,48	4,48	6,72	
Farinha de trigo (kg)	7,30	9,13	3,65	2,74	2,74	0,91	1,83	2,74	3,65	
Ovos (dz)		9,96		4,98	7,47	7,47	4,98	4,98	7,47	
Salamuniaco (gr)		2,32								
Amido de milho (kg)		1,39	9,76	8,37	9,76	6,97	9,76	8,37		
Nata (kg)			12,45							
Sal (gr)		0,82								
Polvilho Doce										25,56
Amendoim					7,10					
Coco (gr)				6,43						
farinha de milho (kg)						1,83				
Gema de ovo (kg)	2,49									
Leite (L)		2,27								
Leite Cond. (kg)							3,53			
Embalagem (und)	1,66	2,49	1,93	1,66	1,93	1,46	1,73	1,73	1,73	
Custo Total R\$	39,69	55,01	61,11	52,28	58,36	47,77	50,53	45,92	71,87	
Embalagens com 250gr	50,00	75,00	58,00	50,00	58,00	44,00	52,00	52,00	52,00	
Custos Unitário R\$	0,79	0,73	1,05	1,05	1,01	1,09	0,97	0,88	1,38	

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

Abaixo, ilustra-se a divisão dos custos variáveis dos biscoitos:

Quadro 9 – Divisão dos custos variáveis dos biscoitos

Custos Variáveis	Tipo	
	Mão de Obra	Biscoitos
	Matéria Prima	

Fonte: elaborado pela autora (2014)

De acordo com os resultados apresentados no custo de produção dos biscoitos, verifica-se que o maior destaque dos custos variáveis foi a matéria-prima com 73,59%. A mão de obra representa 26,41% do montante dos custos.

4.3.6 Despesas variáveis

Sabe-se que as despesas variáveis são aquelas que aumentam ou diminuem conforme o volume de vendas. Sendo assim, quanto maior o número de vendas, maior será o seu valor. Observa-se no Quadro 10, que o valor total de despesas variáveis resultou no valor de R\$ 9.714,44, representada por um percentual de 17,16 % das vendas.

Quadro 10 – Despesas variáveis

Descrição	Ago/14	Set/14	Out/14	Total	AV%
Despesas Variáveis	3.074,51	3.341,97	3.297,96	9.714,44	17,16%
Combustíveis	140,00	170,00	160,00	470,00	0,83%
Tributo Venda Normal	2.754,51	2.811,97	2.772,02	8.338,50	14,73%
Tributo Venda CONAB	180,00	360,00	365,94	905,94	1,60%

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

Ao analisar os resultados, constata-se que a maior parte das despesas variáveis é composta por tributos, totalizando um valor de R\$ 8.338,50 no trimestre estudado.

Nota-se que as despesas CONAB resultaram num total de R\$ 905,94 no trimestre, o que representa 1,60%, ou seja, visivelmente menores que os outros tributos por conta do ICMS sobre a bolacha caseira.

4.3.7 Custo fixo e despesa fixa

Esses gastos têm como característica se manterem inalterados mediante a variação no volume produzido. Diante disso, o Quadro 11 mostra de forma

simplificada todos os custos e despesas fixas do período estudado. Cabe ressaltar que tais gastos sofrem alterações nos meses de agosto a outubro de 2014, mas classificam-se como fixos, por não terem relação com o volume de produção.

Quadro 11 – Classificação dos custos e fixos e despesas fixas

Descrição	Classificação	ago/14	set/14	out/14	Total
ENERGIA	CF	R\$ 181,10	R\$ 167,34	R\$ 181,14	R\$ 529,58
AGUA	CF	R\$ 75,90	R\$ 69,78	R\$ 67,20	R\$ 212,88
GÁS (1 MÊS)	CF	R\$ 35,00	R\$ 35,00	R\$ 35,00	R\$ 105,00
MADEIRA (LENHA FORNO)	CF	R\$ 80,00	R\$ 80,00	R\$ 80,00	R\$ 240,00
SERVIÇOS DE TERCEIROS	CF	R\$ 90,00	R\$ 80,00	R\$ 60,00	R\$ 230,00
DEPRECIACÃO	CF	R\$ 800,00	R\$ 800,00	R\$ 800,00	R\$ 2.400,00
MAN. MÁQUINAS	CF		R\$ 20,00		R\$ 20,00
Total Custo Fixo		R\$ 1.262,00	R\$ 1.252,12	R\$ 1.223,34	R\$ 3.737,46
TELEFONE	DF	R\$ 167,65	R\$ 164,90	R\$ 175,49	R\$ 508,04
MENSALIDADE COOFANOVE	DF	R\$ 235,00	R\$ 235,00	R\$ 235,00	R\$ 705,00
MAT. EXPEDIENTE	DF	R\$ 50,00	R\$ 45,00	R\$ 60,00	R\$ 155,00
MAT. SEGURANÇA	DF	R\$ 30,00	R\$ 30,00	R\$ 30,00	R\$ 90,00
MAT. LIMPEZA	DF	R\$ 60,00	R\$ 50,00	R\$ 60,00	R\$ 170,00
Total Despesa Fixa		R\$ 542,65	R\$ 524,90	R\$ 560,49	R\$ 1.628,04

Fonte: elaborado pela autora (2014)

No Quadro apresentado, o custo fixo é formado por gastos, como os itens energia, água, gás, madeira, serviços de terceiros, depreciação e a manutenção das máquinas.

Entre as despesas fixas têm-se as rubricas de material de expediente, material de segurança, material de limpeza, conta telefônica, e a mensalidade da COOFANOVE, que integra também a prestação de serviços contábeis.

4.3.8 Cálculo da Margem de Contribuição

Para obter o valor da margem de contribuição da empresa, é necessário levantar o relatório de notas fiscais de saída, onde pode se verificar o valor dos produtos vendidos, sendo seu valor mensal acumulado à receita bruta de vendas do período.

Os gastos variáveis são compostos pelo custo do produto vendido, fretes e comissões.

Desse modo, deduzindo-se os gastos variáveis do valor da receita líquida, tem-se a margem de contribuição, conforme se observa no Quadro 12:

Quadro 12 – Margem de Contribuição Total

Receita	17.703,00	19.541,00	19.355,50	56.599,50	100,00%
Custos Variáveis	- 8.003,73	- 8.839,95	- 8.786,96	- 25.630,64	-45,28%
Despesas Variáveis	- 3.074,51	- 3.341,97	- 3.297,96	- 9.714,44	-17,16%
Combustíveis	- 140,00	- 170,00	- 160,00	- 470,00	-0,83%
Tributo Venda Normal	- 2.754,51	- 2.811,97	- 2.772,02	- 8.338,50	-14,73%
Tributo Venda CONAB	- 180,00	- 360,00	- 365,94	- 905,94	-1,60%
MC	6.624,76	7.359,08	7.270,58	21.254,42	37,55%

Fonte: elaborado pela autora (2014)

Essa ferramenta proporciona a análise da margem de contribuição total de 37,55%.

Seguindo o cálculo da margem de contribuição anterior, observam-se as variações que interferem diretamente no resultado. Com base nesta análise, a principal oscilação refere-se pela receita obtida.

No próximo tópico, evidenciam-se os valores relacionados à análise dos dados e o comparativo de cálculo da MC nos dois nichos de mercado do produto em estudo.

4.3.8.1 Comparativo da MC Total x MC Conab

Como mencionado anteriormente, para encontrarmos a margem de contribuição, é preciso diminuir os custos variáveis e as despesas variáveis do montante da receita.

Analisando o Quadro 12, nota-se que foram deduzidos sobre a receita total que compreende o valor de R\$ 56.599,50, os custos variáveis no valor de R\$ 25.603,64 e as despesas variáveis no valor de R\$ 9.714,44. Observa-se então, um resultado trimestral positivo da MC representada no valor de R\$ 21.254,42 com um percentual de 37,55%.

Para concluir o comparativo, segue abaixo a Quadro 13 com o demonstrativo de cálculo da MC referente à venda realizada à CONAB.

Quadro 13 – Margem de contribuição da bolacha caseira

Demonstrativo	ago/14	set/14	out/14	Total	AV%
Receita	1.500,00	3.000,00	3.049,50	7.549,50	100,00%
Custos Variáveis	- 733,52	- 1.467,04	- 1.491,25	- 3.691,81	-48,90%
Despesas Variáveis	- 191,86	- 386,10	- 391,15	- 969,11	-12,84%
Combustíveis	- 11,86	- 26,10	- 25,21	- 63,17	-0,84%
Tributo Venda Normal					0,00%
Tributo Venda CONAB	- 180,00	- 360,00	- 365,94	- 905,94	-12,00%
MC	574,62	1.146,86	1.167,10	2.888,58	38,26%

Fonte: elaborado pela autora (2014)

Para obter a margem de contribuição unitária da bolacha caseira fornecida à CONAB, é necessário deduzir os custos e despesas variáveis da receita.

Observa-se no Quadro 13, que a bolacha caseira fornecida à merenda escolar através da CONAB, obteve uma margem de contribuição de 38,26% no trimestre.

Cabe ressaltar, que apesar do preço de venda da bolacha caseira ser significativamente menor que o preço praticado no mercado local, a mesma possuiu um resultado bastante positivo comparado à MC total, isso porque as despesas variáveis são relativamente menores que as despesas do demonstrativo total, com destaque na alíquota do ICMS.

4.4 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO E ANÁLISE DE DADOS

A demonstração de resultado engloba todos os aspectos citados anteriormente, receitas, custos e despesas, e é através dele que são analisados os resultados finais, ou seja, o lucro ou prejuízo operacional.

O demonstrativo total apresenta as receitas totais que são formadas pela venda dos doces simples, camuflados, das trufas e dos biscoitos comercializados no mercado local, e da bolacha caseira fornecida à CONAB, que resulta num montante de R\$ 56.599,50, referente ao trimestre que compreende o mês de agosto, setembro e outubro do ano de 2014.

Segue abaixo o Quadro 14 que discrimina por meio do DR todas as contas e o seu resultado.

Quadro 14 – Demonstrativo de Resultado Total

Demonstrativo		ago/14	set/14	out/14	Total	AV%
Doces Simples	Quantidade	1890	2080	1750	5720	
	PV unitário	0,60	0,60	0,60	0,60	
	Receita	1.134,00	1.248,00	1.050,00	3.432,00	6,06%
Camuflado	Quantidade	2260	2490	2490	7240	
	PV unitário	1,00	1,00	1,00	1,00	
	Receita	2.260,00	2.490,00	2.490,00	7.240,00	12,79%
Trufas	Quantidade	4030	4060	3920	12010	
	PV unitário	2,00	2,00	2,00	2,00	
	Receita	8.060,00	8.120,00	7.840,00	24.020,00	42,44%
Biscoitos Normal	Quantidade	1583	1561	1642	4786	
	PV unitário	3,00	3,00	3,00	3,00	
	Receita	4.749,00	4.683,00	4.926,00	14.358,00	25,37%
Bolacha Caseira CONAB	Quantidade	1000	2000	2033	5033	
	PV unitário	1,50	1,50	1,50	1,50	
	Receita	1.500,00	3.000,00	3.049,50	7.549,50	13,34%
Receita		17.703,00	19.541,00	19.355,50	56.599,50	100,00%
Custos Variáveis		- 8.003,73	- 8.839,95	- 8.786,96	- 25.630,64	-45,28%
Despesas Variáveis		- 3.074,51	- 3.341,97	- 3.297,96	- 9.714,44	-17,16%
Combustíveis		- 140,00	- 170,00	- 160,00	- 470,00	-0,83%
Tributo Venda Normal		- 2.754,51	- 2.811,97	- 2.772,02	- 8.338,50	-14,73%
Tributo Venda CONAB		- 180,00	- 360,00	- 365,94	- 905,94	-1,60%
MC		6.624,76	7.359,08	7.270,58	21.254,42	37,55%
Custo Fixo		- 1.262,00	- 1.252,12	- 1.223,34	- 3.737,46	-6,60%
Despesa Fixa		- 542,65	- 524,90	- 560,49	- 1.628,04	-2,88%
Lucro Operacional		4.820,11	5.582,06	5.486,75	15.888,92	28,07%

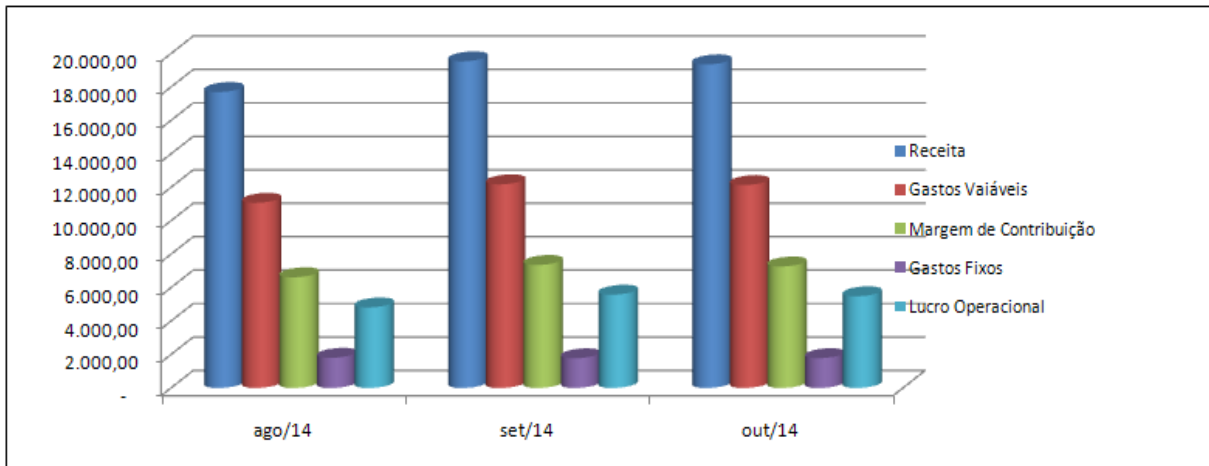
Fonte: elaborado pela autora (2014)

Sobre a receita de R\$ 56.599,50, foram deduzidos os custos variáveis no valor total de R\$ 25.630,64 e as despesas variáveis no valor de R\$ 9.714,44. Assim, chegamos à margem de contribuição que resulta um valor de R\$ 21.254,42, representado pelo percentual de 37,55%.

Em seguida, foi deduzido o custo fixo de R\$ 3.737,46 e uma despesa fixa de R\$ 1.628,04 que obteve um lucro operacional de R\$ 15.888,92 no trimestre. Convém ressaltar que o lucro operacional do período foi de 28,07%.

Para um melhor entendimento, segue abaixo o Gráfico 4, referente à análise do DR total.

Gráfico 4 – Análise do D.R. Total



Fonte: Elaborado pela autora (2014)

Observa-se que a receita e os gastos variáveis mantiveram-se relativamente equilibrada nos três meses, obtendo assim uma MC homogênea. Os gastos fixos não sofreram alterações significantes o que fez com que o lucro operacional também fosse semelhante com resultados positivos.

A seguir, o demonstrativo da bolacha caseira fornecida à CONAB.

Quadro 15 – Demonstrativo de Resultado Biscoitos CONAB

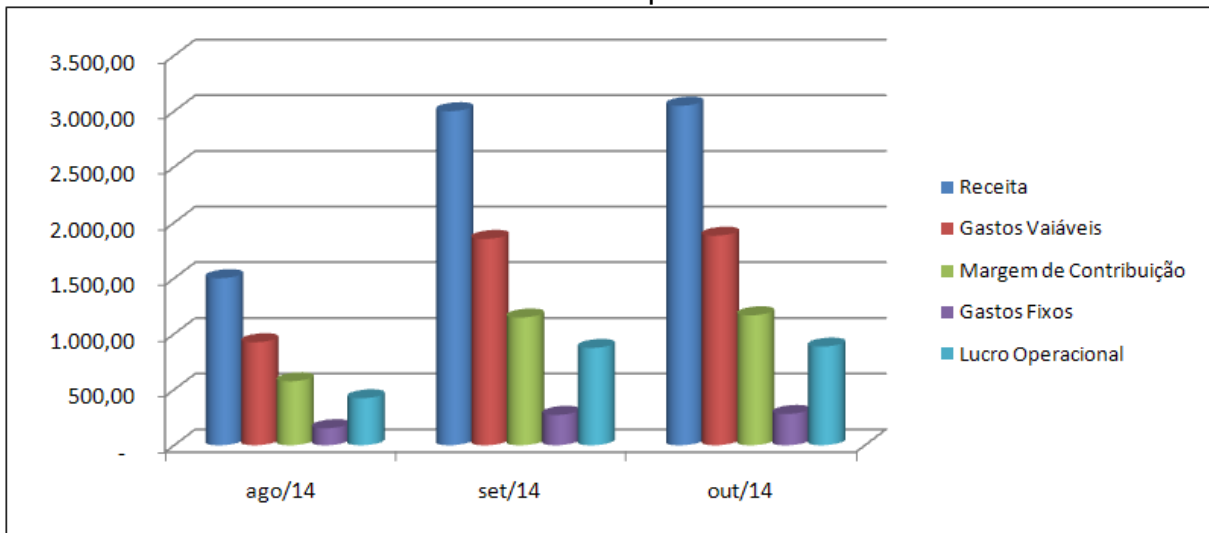
Demonstrativo		ago/14	set/14	out/14	Total	AV%
Bolacha Caseira	Quantidade	1000	2000	2033	5033	
	PV unitário	1,50	1,50	1,50	1,50	
CONAB	Receita	1.500,00	3.000,00	3.049,50	7.549,50	100,00%
Receita		1.500,00	3.000,00	3.049,50	7.549,50	100,00%
Custos Variáveis		- 733,52	- 1.467,04	- 1.491,25	- 3.691,81	- 48,90%
Despesas Variáveis		- 191,86	- 386,10	- 391,15	- 969,11	- 12,84%
Combustíveis		- 11,86	- 26,10	- 25,21	- 63,17	-0,84%
Tributo Venda Normal						0,00%
Tributo Venda CONAB		- 180,00	- 360,00	- 365,94	- 905,94	-12,00%
MC		574,62	1.146,86	1.167,10	2.888,58	38,26%
Custo Fixo		- 106,93	- 192,23	- 192,74	- 491,90	-6,52%
Despesa Fixa		- 45,98	- 80,58	- 88,31	- 214,87	-2,85%
Lucro Operacional		421,71	874,05	886,06	2.181,81	28,90%

Fonte: elaborado pela autora (2014)

Como demonstrado acima, a bolacha caseira fornecida à CONAB, obteve uma receita trimestral no valor de R\$ 7.549,50, onde foram deduzidos os custos variáveis totais no valor de R\$ 3.691,81 e uma despesa variável total de R\$ 969,11. E, obteve uma margem de contribuição no valor de R\$ 2.888,58, representada pelo percentual de 38,26%.

Após a MC total, foi deduzido ainda o custo fixo total representado pelo valor de R\$ 491,90 e uma despesa fixa total representada pelo valor de R\$ 214,87, onde resultou num lucro operacional de R\$ 2.181,81, bem como um percentual de 28,90%.

Gráfico 5 – Análise do D.R. Biscoito Vendido para CONAB



Fonte: elaborado pela autora (2014)

Analisando o Gráfico 5, podemos observar que a receita dobrou nos meses de setembro e outubro, os gastos variáveis seguiram a tendência de crescimento da receita, e a MC acompanhou as respectivas contas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade de custos oferece aos gestores das empresas métodos de custeio que se enquadrem na sua atividade e que auxiliem na busca do preço de venda dos seus produtos/serviços.

Este trabalho tem como objetivo principal aplicar o método de custeio variável para análise dos custos dos produtos comercializados em uma indústria do setor de panificação e confeitaria. Sendo que o objetivo principal foi encontrado por meio dos objetivos específicos. Observando que a indústria de panificação e confeitaria, objeto de estudo do presente trabalho, não possui nenhum tipo de controle para as tomadas de decisões.

Dada a importância sobre o assunto tratado, o primeiro objetivo específico deste trabalho que consiste na caracterização das empresas do ramo de padaria e confeitaria foi atingido, onde foi abordado o setor econômico, o enquadramento da indústria na cooperativa e o seu histórico, realizando um estudo geral sobre a empresa.

O segundo objetivo também foi atingido, com a classificação da receita, dos custos e despesas feitas através dos relatórios de venda que a empresa possui. Posteriormente, foram planilhados, classificados e separados os gastos fixos e variáveis. Assim, foram alocados os custos variáveis (matéria prima e mão de obra direta) para formar o custo unitário de cada produto conforme a ficha técnica dos mesmos.

O terceiro e último objetivo era a aplicação da margem de contribuição de um determinado produto que a padaria e confeitaria produz em dois nichos de mercado, e foi atingido. Para a obtenção do terceiro objetivo, foi levantado o volume de vendas e calculado a margem de contribuição.

O principal produto abordado foi a bolacha caseira que obteve um custo unitário no valor de R\$ 0,73 onde atua em dois mercados com preços de venda distintos. O primeiro mercado é o local, vendido na loja da COOFANOVE com um preço de venda de R\$ 3,00, e o segundo mercado é a venda realizada à CONAB que possui um preço de venda de R\$ 1,50.

Essa foi uma das etapas mais importantes do presente trabalho, pois a partir desses resultados pôde ser feita a comparação da margem de contribuição, o que se pode concluir que mesmo o preço de venda praticado na CONAB for

significativamente menor que a venda feita no mercado local, a mesma obteve uma margem de contribuição positiva sobre a receita, não causando prejuízos a saúde financeira da empresa em estudo.

Através desta pesquisa, pode se perceber que a contabilidade de custos e a correta aplicação dos seus métodos de custeio, bem como a margem de contribuição e outros métodos introduzidos na área de custos, contribuem essencialmente para as tomadas de decisões das empresas.

REFERÊNCIAS

ABIP. Disponível em: <<http://abip.org.br/>>. Acessado em: 27/09/2014.

BERNARDI, Luiz Antônio. **Manual de formação de preços**: políticas, estratégias e fundamentos. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BERTI, Anélio. **Contabilidade e análise de custos**. 1.ed Curitiba: Juruá, 2006.

_____. **Contabilidade e análise de custos**. 1.ed Curitiba: Juruá, 2009.

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise gerencial de custos**: Aplicação em empresas modernas. 3o ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 2.ed São Paulo: Atlas, 2002.

CREPALDI, Silvio, Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 3 ed. São Paulo: Atlas: 2004.

DUBOIS, Alexys; KULPA, Luciana; SOUZA, Luís Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços**: conceitos, modelos e instrumentos. São Paulo: Atlas, 2006.

DUTRA, René Gomes. **Custos**: uma abordagem prática. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 394 p.

FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade de custos**: teoria e questões comentadas. 4. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Joaquim Junior. **Como escrever trabalhos de conclusão de curso**: instruções para planejar e montar, desenvolver, concluir, redigir e apresentar trabalhos monográficos e artigos. 2.ed. – Petrópolis, RJ: Vozes, 2008.

MARTINS, Rosilda Baron. **Metodologia científica**: como se tornar mais agradável a elaboração de trabalhos acadêmicos. Curitiba: Juruá, 2008.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

_____. **Custos**. São Paulo: Pearson Makron Books, 2002.

MUNDO EDUCAÇÃO: Disponível em: <<http://www.mundoeducacao.com/matematica/ponto-equilibrio.htm>>. Acessado em: 27/09/2014

PANIFICADORA BRASILEIRA: Disponível em: <<http://panificacaobrasileira.com.br/tag/abip>>. Acessado em: 27/09/2014.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. 4. ed São Paulo: Atlas, 2005.

POTTALCOOP. Disponível em:<<http://www.portalcoop.com.br/conheca/o-que-e-cooperativismo>>. Acessado em: 27/09/2014

SANTOS, Joel J. **Análise de Custos**: remodelado com ênfase para custo marginal; relatórios e estudos de caso. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de custos**: aplicações operacionais e estratégicas, exercícios resolvidos e propostos com utilização do EXCEL. São Paulo: Atlas, 2007.

TEIXEIRA, Elizabeth. **As três metodologias**: acadêmica, da ciência e da pesquisa Petrópolis: Vozes: 2005.

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

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda**: ênfase em aplicações e casos nacionais. São Paulo: Saraiva, 2005.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Cálculo da mão de obra

Empresa Normal	Fgts	8,00%
	Inss empresa	20,00%
	Outros	8,80%
Total		36,80%

	Descrição	R\$	Memória de Calculo
Mês Corrente	Salário Mensal	R\$ 1.905,90	
	Fgts / Mês	R\$ 152,47	(salário x fgts)
	Inss empresa	R\$ 381,18	(salário x inss)
	Outros	R\$ 167,72	(salário x outros)
	Total Bruto	R\$ 2.607,27	
Provisão de Férias	Férias	R\$ 158,83	(salário / 12 meses)
	1/3 Férias	R\$ 52,94	(salário* 33,33%) / 12 meses)
	Encargos S/ Férias	R\$ 77,93	(férias+1/3 férias)*total de encargos
	Provisão de Férias	R\$ 289,70	
Provisão de 13º Salario	13º Terceiro	R\$ 158,83	(salário / 12 meses)
	Encargos S/ 13º Salario	R\$ 58,45	(13º Terceiro)*total de encargos
	Provisão de 13º Salário	R\$ 217,27	
	Custo Total	R\$ 3.114,24	
	Horas trabalhadas	220	
	Valor hora	R\$ 14,16	
	Valor mo minuto	R\$ 0,24	

APÊNDICE B – Depreciação

Patrimonio	quant.	Valor (r\$)	Valot total (R\$)	% DE DEPRE. A.A	DEPRECIACÃO (R\$) AO A.A.	DEP. MENSAL R\$
Carro	1	25.000,00	25.000,00	20%	5.000,00	416,67
Forno a lenha	1	10.000,00	10.000,00	20%	2.000,00	166,67
Masseira	1	3.000,00	3.000,00	20%	600,00	50,00
Maquina Bolacha	1	5.000,00	5.000,00	20%	1.000,00	83,33
Outros Maquilas	1	5.000,00	5.000,00	20%	1.000,00	83,33
Total		48.000,00	48.000,00		9.600,00	800,00