

# PROPOSTA DE CONTROLES DE CUSTOS PARA UMA CONFEITARIA

**Rhaíza Michels**

Graduanda em Administração Empresarial pela Escola Superior de Administração e Gerência da Universidade do Estado de Santa Catarina (ESAG/UDESC). Endereço: Universidade do Estado de Santa Catarina, Escola Superior de Administração e Gerência. Av. Madre Benvenuta, 2.037 — Itacorubi — CEP 88035-001, Florianópolis, SC, Brasil. E-mail: [rhamichels17@gmail.com](mailto:rhamichels17@gmail.com)

**Fabiano Maury Raupp**

Doutor em Administração pela Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia (EA/UFBA), Professor da Escola Superior de Administração e Gerência da Universidade do Estado de Santa Catarina (ESAG/UDESC). Endereço: Universidade do Estado de Santa Catarina, Escola Superior de Administração e Gerência. Av. Madre Benvenuta, 2.037 — Itacorubi — CEP 88035-001, Florianópolis, SC, Brasil. E-mail: [fabianoraupp@hotmail.com](mailto:fabianoraupp@hotmail.com)

## Resumo

Com o objetivo de elaborar uma proposta de controle de custos para uma confeitaria localizada na cidade de Florianópolis – SC, foi realizada uma pesquisa descritiva, por meio de um estudo de caso, com abordagem predominantemente qualitativa. Instrumentos como entrevista semi-estruturada, observação e análise de documentos primários foram utilizados a fim de se obter informações necessárias para a realização do estudo. Após a identificação e classificação dos gastos da empresa, foram selecionados os produtos mais representativos nas vendas para serem analisados. A proposta, fundamentada no método do Custeio Variável, permitiu a identificação do custo unitário dos produtos e, conseqüentemente sua margem de contribuição. A proposta poderá subsidiar decisões da empresa baseadas no custo do produto.

**Palavras-Chave:** Controle de Custos. Confeitaria. Custeio Variável.

## Cost Control Proposal for a Confectionery

## Abstract

With the aim to develop a proposal for cost control to a confectionery located in the city of Florianópolis – SC, it was possible to perform a descriptive research through a case study with a predominantly qualitative approach. Instruments such as structured interviews, observation and analysis of primary documents were used in order to obtain the necessary information to perform the study. After the identification and classification of the company expenditures, it was selected the most representative products, in sales, in order to be analyzed. The project, which was based on the method of variable costing, identified the unit cost of products, and hence, its contribution margin. The proposal is going to support business decisions based on the product cost.

**Keywords:** Cost Control. Confectionery. Variable Costing.

## 1 Introdução

Constantes mudanças fizeram com que as organizações se deparassem com uma nova realidade e precisassem se adequar aos novos padrões exigidos pelo mercado. As organizações precisam ser cada vez mais flexíveis para acompanhar estas mudanças ou até mesmo antecipar-se à elas, trazendo inovação e agregando valor ao seu produto ou serviço. Assim, tem-se tornado um imperativo no mercado a necessidade de instrumentos com o objetivo de subsidiar a gestão das empresas. Dentre os instrumentos, a gestão de custos é a responsável por produzir informações para os diferentes níveis gerenciais, auxiliando o processo de avaliação de estoques, controle e tomada de decisões. Particularmente em relação às decisões, podem estar relacionadas à determinação de desempenho, planejamento e controle de operações, assim como a correta alocação dos custos de produção aos produtos.

Com a concorrência cada vez mais acirrada, a necessidade de se manter preços competitivos é inquestionável. Empresas que já possuem conhecimento acerca dos seus custos e faz o controle destes acaba subsidiando melhor suas decisões quando comparadas às empresas que não possuem este conhecimento, já que uma das maneiras de se controlar a formação de preço de venda e analisar os resultados obtidos é conhecendo os custos de produção e promovendo alocação dos mesmos aos produtos. Conhecendo a aplicação dos custos, a empresa saberá, por exemplo, onde pode diminuir os gastos. Para Drucker (1998, p.25) “a contabilidade é um instrumento eficaz de extrema importância para qualquer empresa independente do ramo de atuação, do tamanho da empresa ou da região”.

Apesar de todos os benefícios que a Contabilidade de Custos pode trazer para uma empresa, ainda há empresas que não utilizam este instrumento. Essas são, na grande maioria micro e pequenas empresas, onde não há uma grande complexidade de operações e a empresa se mantém com controles simples e, muitas vezes, não formalizados. A não utilização da contabilidade na gestão dos negócios por micro e pequenos empresários contrapõem-se aos objetivos promovidos por um sistema contábil formal, que prevê suprir a administração com informações tempestivas para a manutenção de suas atividades (OLEIRO, DAMEDA, VICTOR, 2007, p.10).

A preocupação com estas empresas cresce, pois estas possuem um papel muito importante na economia de um país, inclusive do Brasil. De acordo com o IBGE (2010), as micro e pequenas empresas representam 20% do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro, são responsáveis por 60% dos 94 milhões de empregos no país e constituem 99% dos 6 milhões de estabelecimentos formais existentes no país.

É fato que as micro e pequenas empresas estão ajudando a desenvolver o país e contribuem para a redução do desemprego. Contudo, a qualidade da gestão dessas empresas é um fator preocupante, visto que na maioria das vezes seus gestores não possuem conhecimentos acerca da gestão empresarial, deixando de utilizar instrumentos que poderiam prover informações necessárias ao processo decisório.

Sabendo-se disso, optou-se por desenvolver um estudo que pudesse propor controles de custos para uma micro empresa do ramo alimentício, localizada em Florianópolis – Santa Catarina. Para tanto, tem-se a seguinte pergunta de pesquisa: *Como estruturar controles de custos para uma confeitaria a fim de auxiliar o processo de tomada de decisões?* Para tanto, tem-se como objetivo propor controles de custos para uma confeitaria a fim de auxiliar o processo de tomada de decisão. Em termos de objetivos específicos, busca-se:

Sendo a Contabilidade de Custos um instrumento importante para a gestão de uma microempresa conforme motivos já expostos no início do capítulo, este trabalho busca auxiliar uma confeitaria de Florianópolis – Santa Catarina a partir da proposição de controles de custos. Atualmente a empresa objeto de estudo não possui um sistema de custos formalizado, mas percebe a sua importância e demonstra interesse em utilizar este instrumento. Para Fedato, Goulart e Lyss (2007), a inclusão do uso da Contabilidade nas

micro e pequenas empresas pode trazer muitos benefícios para as mesmas através do suporte de informações estratégicas ou por meio da otimização dos recursos da entidade.

Percebe-se, principalmente, a dificuldade que a empresa em questão possui no momento de definir preços e descobrir quais custos mais impactam no custo total de produção de determinados produtos. Como é um setor com muita concorrência e os preços são bastante similares, a empresa acaba definindo seu preço com base nos preços praticados pelos seus principais concorrentes, sem saber se estes estão de acordo com seus custos e se trará o lucro desejado. Segundo Sotilli, Maboni e Pergoraro (2009), a utilização da Contabilidade Gerencial na micro e pequena empresa estimula a geração de informações tais como: obter preço de um produto, escolher o que é mais viável entre dívidas de curto prazo ou longo prazo, aumentar os estoques, reduzir custos, ter o local da empresa alugado ou aplicar em outro tipo de investimento etc.

Sendo assim, este trabalho auxiliará empresa a obter o seu próprio sistema de controle de custos, perceber a importância do uso desta ferramenta na prática e utilizá-la com o intuito de conseguir manter-se competitiva no mercado. Este trabalho demonstra a importância da Contabilidade de Custos não só para a empresa apresentada, mas serve como aprendizado de como as ferramentas de gestão são necessárias e contribuem para o sucesso de uma organização.

## **2 Fundamentação Teórica**

### **2.1 A gestão de custos e o processo decisório**

Martins (2001) explica que a Contabilidade de Custos originou-se da Contabilidade Financeira, para atender à demanda externa de informações e avaliar estoques. Com o crescimento do comércio e da economia constatou-se a necessidade de conhecer o valor aproximado dos custos incorridos nas empresas, fazendo com que a Contabilidade de Custos ampliasse suas finalidades para controle e decisão.

A gestão de custos é essencial para qualquer empresa, pois estas precisam conhecer, administrar e controlar os gastos gerados pela produção e comercialização de seus produtos com o intuito de conseguir tomar as melhores decisões. Por exemplo, a formação do preço de venda de um produto, tão importante para obter a lucratividade desejada, muitas vezes está relacionada à apuração dos custos e das despesas.

No caso do processo decisório, o gestor precisa decidir o que é relevante à decisão e o que não é. Segundo Hansen, Mowen (2001, p. 628), um processo de tomada de decisão possui cinco etapas e pode ser adaptado aos processos decisórios das organizações: reconhecer e definir o problema; identificar as alternativas que são possíveis soluções para o problema e eliminar as que não são viáveis; identificar os custos e benefícios previstos, associados com cada alternativa viável; eliminar os custos e benefícios que não sejam relevantes à decisão; comparar os custos e benefícios relevantes para cada alternativa e relatar cada alternativa aos objetivos estratégicos gerais da empresa e outros fatores qualitativos importantes e selecionar a alternativa com o maior benefício que também apoie os objetivos estratégicos da organização.

Além de fornecer informações para a tomada de decisões, a gestão de custos auxilia os gestores em diversos momentos. De acordo com Leone (2000), a Contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como o auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.

Ao conhecer os custos da organização é possível definir os produtos mais rentáveis, as atividades que trazem ou não valores para a empresa diante de seus clientes internos e externos e as limitações dos recursos. Além disso, a empresa pode identificar alterações nos

seus custos em um determinado período e havendo a classificação correta destes o gestor poderá identificar a causa de um problema, se for o caso. Sendo assim, não desperdiça recursos e tempo tentando resolvê-lo.

É possível perceber que os custos são causadores de impacto sobre o processo decisório exigindo dos administradores uma postura estratégica com base nos dados levantados e analisados corretamente. Segundo Jiambalvo (2002, p.141) “[...] antes de tomar uma decisão, os gerentes precisam ter um entendimento profundo das informações de custos que são relevantes”. Tornar dados gerados dentro da empresa como base de decisões faz com que o tomador de decisões reduza o risco de erros por considerar que suas políticas denominam o caminho a ser seguido pela organização.

No que tange a tomada de decisão, as informações sobre custos devem ser utilizadas como base, mas a falta de precisão na apuração destes custos e o controle dos mesmos poderá comprometer a qualidade das decisões tomadas. A gestão de custos serve então, como uma ferramenta que pode identificar ou apontar os cenários das decisões a serem tomadas, apresentando alternativas, assim como suas vantagens e desvantagens, levando em consideração os limites da organização, sejam eles físicos, humanos, naturais, entre outros.

## **2.2 Controles de custos**

Está cada vez mais evidente a necessidade das organizações estarem atentas às mudanças e terem conhecimento do seu negócio para, por exemplo, terem informações suficientes no caso de um investimento ou da necessidade de se reduzir custos, visando melhorar seus resultados. O bom desempenho de uma empresa depende, muitas vezes, de um adequado e rigoroso acompanhamento dos custos, já que as margens sobre o preço de venda tendem a ser cada vez menores devido à concorrência acirrada, afetando o seu lucro. Sendo assim, para a empresa obter bons resultados financeiros ela precisa, antes de mais nada, um bom entendimento administrativo, assim como conhecimento na área financeira e dos conceitos básicos relacionados ao controle de custos.

De acordo com Zanluca (2009), uma empresa que possua um sistema de controle de custos eficiente consegue controlar suas atividades, tendo como finalidade, a redução dos custos de seus produtos e a melhora da produtividade, obtendo assim, vantagem competitiva frente à concorrência, aumento da demanda e a ampliação de sua importância no mercado. Cunha (2009) acrescenta que encontrar a fórmula para reduzir os custos de uma empresa é um desafio menos tortuoso se estabelecido a partir de um planejamento bem elaborado, principalmente se adotado antes de se fazer um investimento qualquer no negócio.

O controle de custos é um suporte imprescindível para as empresas desde que seja bem formulado e atualizado constantemente, o registro contábil deve ser feito de maneira obrigatória, regular e permanente. Utilizar as informações contábeis não se trata de um processo de burocratizar a empresa, mas de aproveitar as informações valiosas para controlar os custos da empresa, proporcionando ao gestor uma visão mais minuciosa de cada setor da sua empresa (ZANLUCA, 2009).

Para se iniciar o controle dos custos de uma empresa é necessário, primeiramente, entender que há diferentes tipos de custos e que estes devem ser classificados de acordo com suas características. De acordo com Wernke (2004), os gastos de uma organização são os sacrifícios financeiros, a entidade utiliza recursos ou assume uma dívida, em troca da obtenção de algum bem ou serviço. Após o conhecimento correto dos custos incorridos na empresa, há diversos controles que podem ser feitos dos mesmos, cada qual com sua finalidade, mas todos contribuindo na tomada de decisão.

Dentre os diferentes controles de custos que podem ser adotados está o controle de materiais, que tem como objetivo assegurar que os materiais certos estejam disponíveis no lugar e na hora certa, ao menor custo possível. Neste processo, é necessário controlar todos os

materiais que entram na organização (matérias-primas), o que é utilizado nos processos produtivos (produtos em processo) e, por fim, aquilo que é produzido para os clientes (produtos acabados). Uma das vantagens deste tipo de controle é poder visualizar, ao mesmo tempo, a necessidade de compras e/ou utilização de matéria-prima.

Outra forma de controle, considerada uma das mais importantes, é o controle dos estoques, visto que os mesmos representam o “consumo” de recursos financeiros. Esse tipo de controle permite ao gestor visualizar com mais rapidez determinadas informações, como por exemplo: dados cadastrais do fornecedor, preço médio do item controlado, quantidades de materiais em estoque (na data do levantamento), data da última aquisição e preço pago, quantidades máximas e mínimas a serem consideradas com relação aos estoques disponíveis, cálculo sobre as possibilidades do estoque em relação ao consumo médio, dados estatísticos de consumo por área da organização e/ou dados globais, entre outros.

De acordo com Moretão (2009), os administradores necessitam conhecer a realidade da empresa e dispor de informações rápidas e confiáveis, que lhes auxiliem na tomada de decisões com bases mais sólidas e eficazes, possibilitando assim, o alcance e até a superação das metas estabelecidas. A competitividade acentua ainda mais a necessidade de uma gestão de custos eficaz, visando obter a excelência empresarial, de modo que, custos mal calculados e mal incorporados aos produtos, afetam profundamente a empresa, independente do porte, ramo ou mercado atuante.

### **2.3 Custeio variável**

Há diversos métodos de custeio disponíveis para as empresas, cada qual com suas vantagens e desvantagens. Para atingir os objetivos desse trabalho, o método a ser utilizado será o de Custeio Variável. Isso porque com este método será possível mensurar objetivamente o custo do produto sem interferência com alterações de estoque, além de possibilitar um planejamento do lucro com mais clareza. Outra necessidade da empresa estudada é conhecer a margem de contribuição de cada produto e possuir informação para a administração quando necessitar saber quais produtos são mais rentáveis, o que será possível através do método escolhido. Para Koliver (2000), o Custeio Variável está alicerçado na apropriação de todos os custos variáveis – diretos ou indiretos – aos portadores finais dos custos, fundamentado, na relação entre esses e o grau de ocupação da entidade.

Horngren, Foster e Datar (2000, p. 211) definem custeio variável como “o método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis e todos os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis: eles são custos do período em que ocorreram”. Em uma definição mais pragmática, Lopes de Sá (1990, p. 108) diz que o custeio variável é “o processo de apuração de custo que exclui os custos fixos”.

No método do Custeio Variável atribui-se para cada custo uma classificação específica, na forma de custo fixo ou custo variável. O custo final do produto (ou serviço) será a soma do custo variável, dividido pela produção correspondente, sendo os custos fixos considerados como despesas no resultado do exercício. Ou seja, é um tipo de custeio que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos. Os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como custo de produção e sim como despesas, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período. Desse modo, o custo dos produtos vendidos e os estoques finais de produtos em elaboração e produtos acabados só conterão custos variáveis, que são aqueles que variam proporcionalmente à produção como por exemplo, matérias-primas.

O custo fixo não é alocado ao produto pelo fato de incluírem despesas gerais e outros custos indiretos do negócio que não são diretamente atribuíveis a produção ou entrega de um

produto. Esses custos podem incluir despesas como salário e custo para a execução de serviços auxiliares (segurança, recursos humanos, vendas, publicidade, entre outros). Ou seja, o custo fixo ocorrerá independentemente da quantidade de produtos produzidos. De acordo com Martins (2010), há três grandes problemas na apropriação dos custos fixos:

os custos fixos existem independentemente da fabricação ou não desta ou daquela unidade, e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que oscilações (dentro de certos limites) ocorram no volume de produção; tendem os custos fixos a ser muito mais um encargo para que a empresa possa ter *condições de produção* do que sacrifício para a *fabricação específica* desta ou daquela unidade. Por não dizerem respeito a este ou àquele produto ou a esta ou àquela unidade, são quase sempre distribuídos à base de critérios de rateio, que contêm, em maior ou menor grau, arbitrariedade; quase sempre grandes graus de arbitrariedade. A maior parte das apropriações é feita em função de fatores de influência que, na verdade, não vinculam efetivamente cada custo a cada produto, porque essa vinculação é muito mais forçada do que costumamos acreditar. O valor do custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção: aumentando-se o volume, tem-se um menor custo fixo por unidade, e vice-versa. Se for decidir com base em custo, é necessário associar-se sempre ao custo global o volume que se tomou como base.

Esse método de custeio produz informações muito importantes como por exemplo, a margem de contribuição (contribuição marginal), além de proporcionar os subsídios necessários para a tomada de decisões nas empresas. A margem de contribuição nada mais é do que a diferença entre o preço de venda de um produto e o custo de produção, ou seja, é a quantia em dinheiro que sobra do preço de venda de um produto após retirar o valor do gasto variável unitário (este composto por custo variável unitário e despesas variáveis). Este valor irá garantir a cobertura do custo fixo e do lucro, após a empresa ter atingido o Ponto de Equilíbrio. Através do conhecimento da margem de contribuição, é possível saber quais produtos são mais rentáveis, em quais produtos deve-se concentrar as estratégias e quais devem ser eliminados, assim como descobrir o Ponto de Equilíbrio.

Para Leone (1997, p. 341), as vantagens do Custeio Variável são: o custeamento variável apresenta a margem de contribuição e a geração de informações para a administração, quando se deseja saber, com segurança, quais produtos, linhas de produtos, departamento, territórios de vendas, clientes e outros segmentos (ou objetivos) que são lucrativos e onde a Contabilidade de Custos deseja investigar os efeitos inter-relacionados das mudanças ocorridas nas quantidades produzidas e vendidas, nos preços e nos custos de despesas.

Apesar de existirem diversas vantagens na utilização deste método, ainda há algumas desvantagens que devem ser levadas em consideração. Entre as desvantagens, Padoveze (2000, p. 49), cita: a exclusão dos custos fixos indiretos para valoração dos estoques causa a sua subavaliação, fere os princípios contábeis e altera o resultado do período; na prática, a separação de custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos semi-variáveis e semifixos, podendo no custeamento direto incorrerem problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio e o custeamento direto é um conceito de custeamento e análise de custos para decisões de curto prazo, mas subestima os custos fixos, que são ligados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, podendo trazer problemas de continuidade para a empresa.

Para Leone (1997, p. 341) as desvantagens são as seguintes: as informações do custeio variável são bem aplicadas em problemas cujas soluções são de curto alcance no tempo. Para obter soluções de longo prazo, normalmente as informações do custeio variável não são recomendadas, o trabalho de análise das despesas e custos em fixos e variáveis é dispendioso e demorado. Sempre deverão ser feitos estudos de custos *versus* benefícios e os resultados do custeio variável não são aceitos para a preparação de demonstrações contábeis de uso externo.

O custeio variável é um instrumento de grande utilidade para a gerência a medida que fornece informações que auxiliam no desempenho das funções de planejamento das operações

e tomada de decisão, além de facilitar o processo de simulação, pois pode antever os resultados da interação de custos, volume e lucro. Esse método é muito empregado nos casos em que há uma grande variedade de produtos, uma vez que o conceito determina que cada produto tenha seus próprios custos diretos e variáveis, surgindo imediatamente a margem de contribuição total unitária por produto.

## **2.4 Gestão de custos em micro e pequenas empresas**

A importância das micro e pequenas empresas para a economia do país pode ser observada nos números que elas representam. Conforme estudo feito pelo SEBRAE (2012), estas correspondem a 99% do total das empresas do país e 52% dos empregos formais. Mas, apesar da sua importância, muitas encontram dificuldades em se manter ativas, sendo que um dos motivos diz respeito a má gestão dos custos por partes destas empresas.

As empresas de pequeno porte geralmente não consideram a gestão de custos como um fator decisivo no contexto competitivo do atual mercado. Isso porque, de acordo com Raza (2008), um fator importante no caso destas empresas é que em sua maioria quem administra é o sócio principal e, na maioria dos casos, o dono não tem formação profissional contábil nem de gestão de negócios, dificultando assim a administração e o controle de seu empreendimento, o que na maioria das vezes leva a empresa ao fracasso.

A falta de controle dos custos, especialmente da folha de pagamentos e dos estoques de matéria-prima, tem tido grande participação na queda do faturamento das micro e pequenas empresas (SEBRAE, 2012). Ainda neste mesmo estudo, destaca-se que 86% do universo de micro e pequenas empresas pesquisadas simplesmente não tinham noção clara da estrutura de custos. Já quando se trata de folha de pagamento dos funcionários, 64% dos entrevistados revelaram que seu controle de gastos era terceirizado em firmas de Contabilidade. Sobre o assunto, Bedê (2012) afirma que:

essa falta de um controle mais apurado dos custos pode, inclusive, comprometer a própria sobrevivência dessas empresas, em especial em uma conjuntura econômica difícil, com retração das vendas, como a que algumas delas atravessam atualmente.

Os objetivos das pequenas empresas ao utilizarem um método de custeio não difere dos objetivos de uma grande empresa, ou seja, estruturar um sistema de informações de apoio à decisão. Segundo Perez, Oliveira e Costa (1999), a Contabilidade de Custos tem como funções básicas: a sistematização e a análise dos gastos, a classificação e a contabilização dos custos e a geração de relatórios e informações sobre os custos de produção.

Apesar disso, a contabilidade na pequena empresa não tem a necessidade de ser tão complexa quanto a de uma empresa de grande porte, isso porque seus processos são, na maioria das vezes, mais simplificados. Entretanto, em ambos os casos, é necessário compreender a forma pela qual os fatos contábeis ocorrem, assim como a estrutura funcional e operacional da empresa em função da identificação, mensuração, registro e apropriação dos custos ocorridos. Para Kassai (1996, p. 172), as informações contábeis para a gestão das pequenas empresas devem ser simples e de entendimento intuitivo, dispensando o prévio conhecimento dos princípios e convenções contábeis. Devem também ser fáceis de obter informações, levantadas de forma fácil, sem necessidade de sistemas de acumulações complexos.

Não possuir um sistema de custos, por mais simples que seja, pode comprometer o sucesso da pequena empresa. O pouco conhecimento apresentado pelas micro e pequenas sobre os custos unitários por exemplo, acaba prejudicando a formação de preços, tendo como uma das consequências a operação de alguns produtos rentáveis e outros que geram prejuízo sem que se saiba, a empresa pode estar operando “às cegas”, ou seja, sem conhecer o nível de rentabilidade de cada produto. Segundo Callado (2002) hoje as empresas brasileiras estão inseridas em um contexto de grande competitividade, onde qualidade e custo são fatores importantes para sua sobrevivência. Para que isto ocorra, as empresas devem se adequar para

responder corretamente às exigências do mercado, uma vez que estas exigências se aplicam tanto para as grandes quanto às médias e pequenas empresas.

## **2.5 Estudos anteriores**

Há diversas pesquisas, estudos, relatórios e trabalhos acadêmicos sobre a Contabilidade de Custos em pequenas empresas assim como sugestões de implementação da mesma nessas empresas, neste trabalho serão citados três casos. O primeiro deles é de um Trabalho de Conclusão de Curso feito em 2012 por um acadêmico do curso de Ciências Contábeis da Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, intitulado “Sistema de custos e análise de preços na padaria Bom Gosto” traz o caso de uma padaria da cidade de Tenente Portela, RS, na qual não existe um sistema de custos eficiente. O objetivo do trabalho é apresentar um sistema de gestão de custos e formação de preços de venda, possibilitando a empresa conhecer seu real custo de produção, verificando se o preço de venda praticado estava proporcionando o resultado esperado.

Após a apuração dos custos da empresa, sua classificação, análise e elaboração do sistema de custos da empresa, segundo o próprio autor o objetivo do trabalho foi alcançado. Foi elaborado um sistema que descreve as etapas da produção, bem como faz a apuração do custo dos produtos e presta informações de cunho gerencial em tempo real. A empresa poderia então, com a atualização dos valores no sistema, traçar estratégias de venda e obter uma lucratividade ainda maior. Isso porque o gestor saberá o que está implicando em maior valor no seu custo, podendo corrigir possíveis valores que estão acima do normal para determinado produto. No sistema criado ainda é possível avaliar as margens de contribuição dos produtos, assim como se o preço de venda praticado está de acordo com o preço de venda calculado. Há também informações sobre o mínimo que a empresa deve produzir e vender para não ter prejuízo.

O segundo caso é de outro Trabalho de Conclusão de Curso também de 2012, feito por uma acadêmica da Faculdade Pedro Leopoldo, MG, tem como título “Implantação do controle de custos na empresa Doces Mais”. Este trabalho traz também uma sugestão de implementação da Contabilidade de Custos em uma empresa situada na cidade de Pedro Leopoldo, MG, que não a utiliza de maneira adequada. O trabalho tem como objetivo realçar as possibilidades de melhoria para a empresa, sejam elas no resultado final, na redução dos custos e, até mesmo, nas rotinas administrativas, verificando os fatores que limitam o desenvolvimento da empresa assim como os que facilitam o seu crescimento.

A autora finaliza o trabalho citando os objetivos que foram alcançados assim como algumas propostas de melhoria. Dentre os objetivos, destaca-se o conhecimento total da empresa, como sua estrutura, as áreas, setores e atividades de cada um, possibilitando detectar falhas em algumas delas e também o desenvolvimento de um sistema onde a empresa pudesse controlar melhor seus custos. Já nas propostas, após detectadas possíveis falhas, foi apresentado um plano de recomendações básicas que visa minimizar ou solucionar essas falhas. Dentre as propostas estão: manter a planilha de Controle de Custos atualizada, emitir relatórios quinzenais sobre aumento nos preços dos insumos e, para auxiliar os gestores, implantar o Método de Custeio por Absorção.

É interessante analisar estudos feitos anteriormente para perceber as dificuldades encontradas, assim como pontos essenciais para garantir a efetividade do trabalho. É possível identificar que há diversas empresas na mesma situação em que se encontra a empresa a ser estudada neste trabalho e que suas necessidades são, em geral, semelhantes: controlar seus custos a fim de ter um melhor planejamento e auxiliar a tomada de decisão, podendo assim manter-se competitivas no mercado.

O terceiro e último é um Estudo de Caso feito em 2013 por uma acadêmica de Administração da UNISEB, juntamente com uma professora de Administração da mesma



universidade. Intitulado “Controladoria em pequenas empresas: um estudo de caso aplicado a uma empresa na região de Ribeirão Preto”, o trabalho buscou conhecer as alternativas de controladoria utilizadas na gestão de uma pequena empresa de Ribeirão Preto, buscando coletar informações sobre os métodos, suas aplicações e real eficácia dos procedimentos.

Através de observações das atividades e aplicação de questionário com os funcionários, foi possível identificar os fatores mais influentes da empresa que permitem ou não a implantação de um controle interno efetivo a fim de garantir a sua lucratividade e alcance de metas e objetivos. Em relação aos resultados encontrados, foi observado que a empresa possuía sistemas de controles internos pouco efetivos, possibilitando a ocorrência de fraudes, desordem e acúmulo de funções em poucos funcionários. Para sugestões de melhorias foram sugeridos controles internos simples e de baixo custo que poderiam ser implantados para melhoria da gestão empresarial.

### **3 Procedimentos Metodológicos**

De acordo com Salomon (2001, p. 152), pesquisa é “o trabalho empreendido metodologicamente, quando surge um problema, para o qual se procura a solução adequada de natureza científica”. Diante do problema de pesquisa identificado no capítulo introdutório do presente trabalho, realizou-se uma pesquisa descritiva, por meio de um estudo de caso, com abordagem predominantemente qualitativa.

De acordo com Gil (2008), a pesquisa descritiva serve para descrever as características de determinadas populações ou fenômenos, sendo que uma de suas peculiaridades está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática. A pesquisa descritiva procura observar, registrar, analisar, classificar e interpretar os fatos, sem a interferência do pesquisador. No presente trabalho esta pesquisa irá auxiliar não somente na descrição das características do fenômeno, mas também no estabelecimento de relações entre variáveis.

O procedimento utilizado, como já citado anteriormente, foi o estudo de caso. Segundo Gil (2009, p. 54), estudo de caso “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados”. Ou seja, é um método qualitativo que serve para responder questionamentos dos quais o pesquisador não tem muito controle. Yin (2001) define estudo de caso como uma estratégia de pesquisa, que compreende um método, na qual abrange tudo em abordagens específicas de coletas e análise de dados.

A pesquisa é feita com abordagem qualitativa quando o pesquisador procura aprofundar-se na compreensão dos fenômenos que estuda – ações dos indivíduos, grupos ou organizações em seu ambiente e contexto social – interpretando-os segundo a perspectiva dos participantes da situação enfocada, sem se preocupar com representatividade numérica, generalizações estatísticas e relações lineares de causa e efeito. Assim sendo, a interpretação do pesquisador é considerada como o principal instrumento de investigação e há a necessidade de o pesquisador estar em contato direto e prolongado com o campo, para captar os significados dos comportamentos observados (ALVES, 1991).

Existem alguns tipos de instrumentos de coleta de dados, sendo que cada um possui suas características e é utilizado para atingir determinado objetivo, ou seja, dependendo da informação e sua profundidade, existe um tipo de coleta de dados mais adequado. Para o presente estudo foram utilizados os seguintes instrumentos: entrevista semi-estruturada, observação e documentos primários.

De acordo com Morgan (1988), entrevista é uma conversa intencional, geralmente entre duas pessoas, dirigida por uma das pessoas com o objetivo de obter informações sobre a outra. No presente trabalho, a realização da entrevista foi necessária visando adquirir

informações a respeito do negócio a ser estudado e dos gastos incorridos na empresa. Através da entrevista com a proprietária da empresa, foi possível conhecer um pouco mais seus produtos e processos.

Sendo uma entrevista de caráter exploratório, teve como objetivo ser uma “porta de entrada” das informações para se entender o contexto no qual a empresa está inserida e assim poder se fazer uma análise mais profunda do negócio. A entrevista, além de servir como obtenção de dados primários, teve relevância também no sentido de entender as necessidades da empresa a fim de posteriormente ser elaborado um controle de custos adequado à sua realidade e objetivos.

Após a realização da entrevista, fez-se necessário observar “de perto” o negócio. Para Quivy et al (1998, p. 163), “a observação é uma etapa intermediária entre a construção dos conceitos e das hipóteses e o exame dos dados utilizados para as testar”. Esta observação é necessária pois muitas vezes passam despercebidas na entrevista algumas atividades e até mesmo alguns gastos, aparentemente, menos representativos. Sendo assim, foi feita uma observação direta nos processos a fim de descrever os gastos incorridos e acrescentar, se necessário, aos dados levantados anteriormente através da entrevista.

Por último, foram coletados dados a partir de documentos primários. De acordo com Cunha (2001), os documentos primários fornecem novas informações ou novas interpretações de ideias e/ou fatos acontecidos. Nesta coleta foi possível ter acesso a documentos como notas fiscais e registro de saída de produtos e, através da sua análise, foi levantado os custos da empresa, assim como a quantidade de produtos produzidos por mês. Essas informações primárias deram origem às informações secundárias, como por exemplo, a relação entre a quantidade de salgados e doces produzidos e seu percentual de representatividade nas vendas.

Após a coleta dos dados, foi necessário realizar a análise e interpretação destes. De acordo com Gil (1999), a análise tem como objetivo organizar e sumariar os dados de tal forma que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto para investigação. Já a interpretação tem como objetivo a procura do sentido mais amplo das respostas, o que é feito mediante sua ligação a outros conhecimentos anteriormente obtidos.

Esta fase de análise leva à teorização sobre os dados, que surge do confronto entre a abordagem teórica feita anteriormente e o que a coleta trouxe de informação. Apesar de a análise estar presente em todas as etapas da pesquisa, ela é mais sistemática após o encerramento desta. De acordo com Minayo (1994), o tratamento do material obtido pode ser subdividido em: ordenação, classificação e análise propriamente dita.

Por existirem os mais variados tipos de informação, é necessário primeiramente organizá-los. Para poderem ser adequadamente analisados, é realizado um agrupamento em um certo número de categorias, que irá permitir a visualização das informações de maneira rápida e direta. Após a organização dos dados, foi possível iniciar a elaboração do controle de custos. Nesta etapa encontra-se a classificação dos custos e a utilização de planilhas para a elaboração dos cálculos necessários, utilizando os dados coletados na pesquisa. A análise documental foi de extrema importância nesta etapa, visto que foi através dela que se obteve os dados necessários como notas fiscais, folhas de pagamento e demonstrações contábeis.

Por fim, a etapa da análise e interpretação dos dados propriamente dita. A análise aqui utilizada foi a descritiva pois, segundo Cervo e Bervian (1996), permite observar, registrar, analisar e correlacionar fatos e fenômenos (variáveis) sem manipulá-los. Neste momento, serão identificados os resultados obtidos através da coleta e processamento dos dados e será possível descrever e resumir estes dados, identificar relações e diferenças entre as variáveis e fazer previsões. No caso deste trabalho, esta etapa permitirá a criação do controle de custos e a elaboração de recomendações.

## **4 Resultados**

### **4.1 O setor de confeitarias: um contexto regional e nacional**

O mercado de confeitarias e panificação no Brasil é bastante promissor, pois todos os anos são registrados aumento no faturamento deste setor. De acordo com a ABIP (2014), 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. Apesar do aumento expressivo, o setor teve uma pequena queda, pois desde 2007 o setor não apresentava uma elevação menor que 10%, o motivo se dá principalmente pela alta nos custos. A pesquisa mostra ainda que os custos mais impactantes nas empresas deste setor são: 42% em gastos com pessoal, 11% em energia, 15% em impostos, 7% em embalagens e 25% outros.

Entre 2010 e 2013, o faturamento das empresas de panificação e confeitaria cresceu 35%. Por outro lado, os custos aumentaram 37% no mesmo período. O setor passa ainda por um momento de formalização de várias empresas e isso trouxe maior impacto dos impostos sobre o faturamento. O número de empresas que compõem o setor continua sendo 63,2 mil, que receberam cerca de 43 milhões de clientes no ano de 2013 (ABIP, 2014).

Além da importância do faturamento deste setor, essas empresas também contribuem na geração de empregos. Ainda de acordo com a pesquisa da ABIP (2014), o setor representa cerca de 820 mil empregos diretos e 1,85 milhão de forma indireta. Houve um aumento de 2% no número de postos de trabalhos gerados em 2013, o que representa 18 mil funcionários contratados. A pesquisa mostra também que a grande maioria dessas empresas são de pequeno porte, pois 58,2% das empresas do setor possuem até 16 funcionários.

Com relação ao Estado de Santa Catarina, os dados mais recentes encontrados foram de uma pesquisa feita em 2009, que mostra a distribuição do número de padarias no Brasil. De acordo com a PROPAN (2009), São Paulo é o estado que concentra o maior número de padarias no país, 12.764, seguido pelo Rio de Janeiro (7.400), Rio Grande do Sul (6.058), Minas Gerais (5.455) e, em quinto lugar, Santa Catarina com 4.170 estabelecimentos. É um número bastante expressivo, que demonstra a procura por este tipo de produto no Estado.

No que tange ao setor no contexto regional, é possível perceber que há um grande mercado consumidor na Grande Florianópolis. Isto porque há diversas confeitarias na região e todas possuem uma grande demanda. De acordo com conversa com a proprietária, esta percebe (através de comentários dos seus clientes) que cada vez mais as pessoas procuram por praticidade, qualidade e preços acessíveis, o que resulta na grande procura por esses tipos de produtos. Para a realização de eventos, por exemplo, esse tipo de produto é o mais procurado, pois combina os três quesitos citados, indispensáveis para os consumidores deste tipo de produto. Com uma simples consulta na internet é possível perceber que a concorrência na Grande Florianópolis é bastante acirrada, pois a maioria das confeitarias possuem produtos e preços similares, acaba se destacando aquelas que possuem melhor qualidade nos produtos e no atendimento.

### **4.2 A empresa**

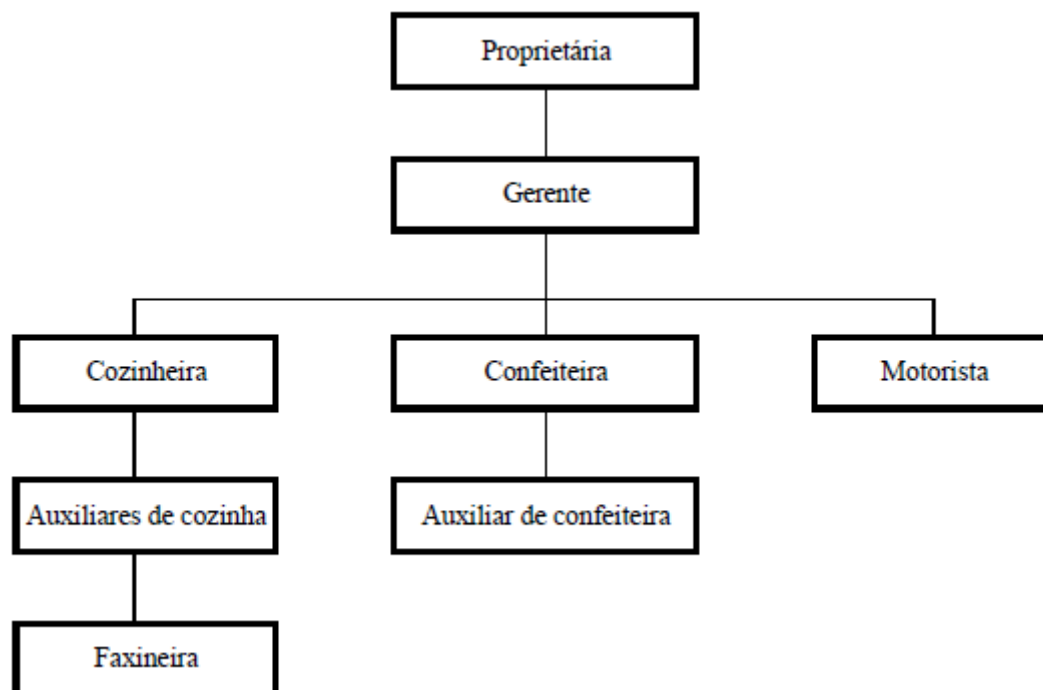
A empresa iniciou seus trabalhos em 1975 com a produção de salgados para venda de porta-em-porta. Mais tarde, em 1988, a empresa foi registrada e foi construída toda a estrutura necessária, acrescentando também ao cardápio doces e tortas. Sua atuação no mercado atualmente é fornecendo salgados, doces e tortas sob encomenda (não há uma loja para consumo) para eventos e para o público em geral, contando também com serviço de entrega em domicílio. O foco da empresa sempre foi a qualidade dos produtos e do atendimento.

Ao longo dos anos a empresa foi crescendo, funcionários foram sendo admitidos e muitos novos clientes foram conquistados. Ainda hoje continua sendo uma empresa de pequeno porte e predominantemente familiar, mas produzindo cada vez mais e se

consolidando frente ao mercado altamente competitivo. Um dos fatores que contribuíram para seu crescimento foi a utilização da internet como forma de divulgar seus produtos, disponibilizando seus preços e fotos, assim como o fortalecimento da comunicação com os clientes através do *e-mail* e oferecendo uma nova alternativa para pedidos, que além da tradicional encomenda por telefone, a empresa agora conta também com pedidos *online*.

Atualmente conta com nove funcionários, além da proprietária. Sua estrutura se divide em: uma gerente, uma cozinheira, três auxiliares de cozinha, uma confeitadeira, uma auxiliar de confeitadeira, um motorista e uma faxineira. O organograma da empresa pode ser representado de acordo com a Figura 1 a seguir.

Figura 1 - Organograma



Fonte: Dados da pesquisa (2014).

É possível perceber que o organograma da empresa é muito comum em empresas familiares, onde o poder geralmente fica concentrado nas “mãos” do dono. No caso desta empresa, apesar de o poder estar no proprietário, a responsabilidade é dividida com a gerente, que auxilia nas questões administrativas. Em seguida divide-se o organograma entre o grupo que trabalha na cozinha, sendo coordenado pela cozinheira chefe, contado com a ajuda dos auxiliares de cozinha e comandando o serviço da faxineira. O outro grupo fica na parte da confeitaria, com a confeitadeira-chefe e uma auxiliar. Na outra ramificação encontra-se o motorista.

A empresa conta com diversos fornecedores, de grandes empresas até empresários autônomos. Seus fornecedores de grande porte são: Baia Norte, Copal, Casa da Panificação e Macedo. Já seus fornecedores de médio porte são: Açougue Central, Côco Catarinense e Box Forte. A empresa conta ainda com parceiros que trabalham por conta própria, é o caso dos fornecedores de camarão, de temperos, de enfeites para doces e de farinha de rosca. A empresa é fiel a seus fornecedores e trabalha com estes há muito tempo. Na maior parte dos casos os pedidos são entregues semanalmente e o pagamento é feito na semana seguinte ao recebimento, com exceção do Côco Catarinense e dos fornecedores autônomos, que o pagamento é realizado no mesmo momento do recebimento.

O fornecimento de produtos é para qualquer pessoa, física ou jurídica, que queira encomendar seus produtos. Há muitas encomendas de empresas para realização de coffee-

break, de órgãos públicos para eventos em geral, pessoas que planejam festas de aniversário e casamentos, assim como simples reuniões em casa, para familiares ou amigos. Suas vendas mais expressivas são para realizações de eventos, pois a quantidade encomendada é muito maior do que para simples consumo. Um cliente em potencial é a AFALESC, que faz pedidos toda semana, há anos. A empresa tem muitos clientes fiéis, que a acompanham desde o início.

Como citado no histórico, a empresa iniciou seus trabalhos com poucos produtos, apenas alguns tipos de salgados. Quando a empresa foi registrada, além de se acrescentar ao cardápio novos tipos e sabores de salgados, se iniciou também a elaboração de doces e tortas. Durante os últimos anos a empresa veio acrescentando ao cardápio novos produtos, alguns permanecem até hoje e outros foram retirados do cardápio por não apresentarem vantagens em se produzir. Atualmente o cardápio da empresa está dividido de acordo com a Tabela 1 a seguir.

**Tabela 1 - Produtos da Confeitaria**

<b>Categoria</b>	<b>Quantidade de tipos</b>	<b>Preços</b>
Salgados Tradicionais	15	R\$ 37,00/cento
Salgados Especiais I	4	R\$ 43,00/cento
Salgados Especiais II	14	R\$ 60,00/cento
Doces Tradicionais	12	R\$ 65,00/cento
Doces Especiais I	4	R\$ 80,00/cento
Doces Especiais II	6	R\$ 110,00/cento
Doces Especiais III	3	R\$ 130,00/cento
Tortas Tradicionais	3	R\$ 35,00/kilo
Tortas Especiais I	9	R\$ 40,00/kilo
Tortas Especiais II	1	R\$ 43,00/kilo
Tortas Especiais III	4	R\$ 45,00/kilo
Tortas Personalizadas	1	R\$ 44,00/kilo
Tortas com KitKat	2	R\$ 50,00/kilo
Total	78	-

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

A empresa possui 78 tipos de produtos divididos nas 13 categorias citadas, sendo que estas são definidas com base no preço praticado, levando-se em conta a similaridade dos ingredientes, da forma de elaboração e do produto em si.

### **4.3 Gestão de custos utilizada pela empresa**

Através da entrevista realizada com o proprietário da empresa, pode-se perceber que não há uma gestão de custos estruturada, assim como há pouco controle financeiro. A empresa elabora um simples fluxo de caixa diário, com anotações sobre entradas e saídas. Valores considerados irrelevantes, mas que fazem parte dos gastos diários da empresa, muitas vezes não são contabilizados.

Basicamente suas anotações se referem ao pagamento de salários, aluguel, contabilidade, fornecedores, material de escritório, água, luz, site e telefone. As entradas são divididas entre salgados, doces e tortas, não havendo um controle de entrada por produto. Há inclusive uma tabela onde, há pouco tempo, começou a ser contabilizado o que saía de quantidade por produto, mas este controle não tem sido usado para fins estratégicos. Além do problema da falta de um controle efetivo dos gastos da empresa, verificou-se que o dinheiro da empresa é misturado com o dinheiro pessoal da proprietária, o que é muito comum em empresas familiares.

No que tange a contabilidade de custos dos produtos e formação dos preços, o controle é menos estruturado ainda. A empresa não sabe quanto custa produzir determinado produto, sendo sua formação de preço baseada nos preços praticados pelo mercado. O controle dos preços de matéria-prima não é feito, pois como a empresa possui os mesmos fornecedores há

muito tempo, acaba por não verificar valores e muito menos fazer uma pesquisa de preços. Inclusive já aconteceu de uma matéria-prima ter subido muito sem se ter percebido e a empresa não ter lucro com a produção de determinado produto durante um tempo.

Conforme mencionado, a empresa procura manter seus preços na mesma “faixa” que seus principais concorrentes, mas seu aumento de preço é com base nos resultados do controle do fluxo de caixa. Quando a empresa percebe que seus gastos aumentaram muito, acontece o aumento de preços, geralmente uma ou duas vezes por ano. Porém, a decisão do quanto será aumentado é sempre difícil, pois tenta-se manter o preço acessível aos clientes, mas não se tem a certeza se irá alcançar a margem de lucro desejada.

Sendo assim, é possível perceber que todo seu controle não passa de estimativas, baseadas na experiência adquirida durante todos esses anos. Mas, mesmo com toda a experiência, é necessário haver um controle mais estruturado, para que se possa visualizar os gastos que a empresa possui, assim como o impacto de cada um deles nos resultados finais. Além disso é importante que a empresa tenha conhecimento dos produtos mais lucrativos e até mesmo se existem produtos que não são viáveis produzir.

#### 4.4 Identificação e classificação dos gastos

Através da entrevista com a proprietária foi possível identificar seus gastos mensais e, após a identificação, foi feita a classificação dos mesmos entre custos fixos e variáveis. Os gastos médios da empresa podem ser visualizados na Tabela 2.

**Tabela 2 - Descrição e Classificação dos Gastos**

Descrição	Classificação	Valor Monetário
Água	Custo Variável	R\$ 250,00
Aluguel	Despesa/Custo Fixo	R\$ 3.350,00
Contabilidade	Despesa	R\$ 700,00
Depreciação	Despesa/Custo Fixo	R\$ 200,00
Impostos (4%)	Custo Variável	R\$ 2.000,00
Eletricidade	Custo Variável	R\$ 1.200,00
Manutenção de equipamentos	Despesa/Custo Fixo	R\$ 500,00
Matéria-prima	Custo Variável	R\$ 22.000,00
Produtos de escritório	Despesa	R\$ 100,00
Produtos de limpeza	Despesa	R\$ 120,00
Salários	Despesa/Custo Fixo	R\$ 11.800,00
Site	Despesa	R\$ 30,00
Telefone	Despesa	R\$ 200,00
Total		R\$ 42.450,00

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Analisando a Tabela 2 é possível identificar que os gastos que variam de acordo com a produção da empresa são: água, impostos, eletricidade e matéria-prima. A contabilidade da empresa é terceirizada e seu pagamento é mensal. A empresa possui despesas de operação, que foram identificadas como: aluguel, manutenção de equipamentos, produtos de escritório, produtos de limpeza, salários, site e telefone. Foi incluído também os custos de depreciação do maquinário da empresa.

#### 4.5 Proposta de alocação dos gastos

Para a realização da proposta de controle de custos optou-se por considerar os salgados e doces mais representativos nas vendas, sendo: Pastel de Carne, Coxinha, Risóles de Camarão, Kibe, Empada de Camarão, Salsicha, Bolinha de Queijo, Espetinho de Frango, Pastel de Forno de Palmito, Folhado de Presunto e Queijo, Barquete de Camarão, Brigadeiro, Beijinho de Côco, Casadinho e Cajuzinho. Torna-se interessante trabalhar com estes produtos

também por serem bem diferentes entre si, suas massas e recheios se diferem, portanto, a partir da identificação dos custos os proprietários poderão verificar a margem de contribuição dos salgados e doces que, aparentemente, são semelhantes. O mês escolhido para elaborar o controle foi o mês de fevereiro de 2014, isto porque os últimos meses (março e abril) foram meses atípicos, com muitos feriados e inclusive com alguns dias fechados para reforma interna.

#### 4.5.1 Custos com as massas dos salgados

Para que a proposta de controle de custos não contenha mínimos detalhes, ao invés de se trabalhar com custo unitário por ingrediente, optou-se por trabalhar com custo unitário de massas e recheios. Sendo assim, serão feitos cálculos anteriores dos custos unitários das massas, levando em consideração os ingredientes. Os valores das massas foram calculados através da utilização das receitas e da análise de notas fiscais dos fornecedores. O custo com a massa comum pode ser visto na Tabela 3.

**Tabela 3 - Custo da Massa Comum**

<b>Massa Comum</b>	<b>Custo</b>
Trigo	R\$ 24,00
Óleo	R\$ 1,60
Caldo de Galinha	R\$ 0,90
Floco de batata	R\$ 14,85
Tempero	R\$ 0,18
Molho	R\$ 1,41
Sal	R\$ 0,10
Gás	R\$ 0,75
<b>Custo Total</b>	R\$ 43,79
<b>Rendimento</b>	1600
<b>Custo unitário</b>	R\$ 0,027

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Através da Tabela 3 foi possível observar que o custo unitário da massa comum aos salgados é de R\$ 0,027. Os salgados que entraram no controle de custos e que utilizam dessa massa são: Coxinha, Risóles de Camarão, Salsicha e Bolinha de Queijo. Para o cálculo do Pastel de Carne tem-se o valor da sua massa na Tabela 4.

**Tabela 4 - Custo da Massa de Pastel**

<b>Massa de Pastel</b>	<b>Custo</b>
Trigo para pastel	R\$ 11,82
Margarina	R\$ 0,64
Banha	R\$ 1,17
Pinga	R\$ 0,50
Sal	R\$ 0,03
Caldo de Galinha	R\$ 0,22
<b>Custo Total</b>	R\$ 14,37
<b>Rendimento</b>	1500
<b>Custo unitário</b>	R\$ 0,01

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Através da análise da Tabela 4 foi possível identificar que o custo que a massa do Pastel representa no salgado é de R\$ 0,01. Este valor serviu para o cálculo do custo unitário total do Pastel de Carne. Para o cálculo do custo da massa de Empada, os valores encontram-se na Tabela 5.

**Tabela 5 - Custo da Massa de Empada**

<b>Massa de Empada</b>	<b>Custo</b>
Banha	R\$ 7,64
Margarina	R\$ 6,40
Ovos	R\$ 7,77
Sal	R\$ 0,03
Trigo	R\$ 12,00
<b>Custo Total</b>	R\$ 33,83
<b>Rendimento</b>	700
<b>Custo unitário</b>	R\$ 0,05

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

O custo unitário da massa de Empada ficou em R\$ 0,05, o que já chama a atenção visto que se encontra no grupo dos salgados tradicionais, o mesmo grupo dos salgados que possuem custo de massa de R\$ 0,027 e do Pastel que possui custo de massa de R\$ 0,01. O cálculo do custo unitário da massa do Kibe é identificado na Tabela 6.

**Tabela 6 - Custo da Massa de Kibe**

<b>Massa de Kibe</b>	<b>Custo</b>
Farinha de kibe	R\$ 22,20
Carne	R\$ 89,60
Hortelã	R\$ 1,00
Pimenta	R\$ 1,44
Sal	R\$ 0,10
Caldo Carne	R\$ 0,80
Trigo	R\$ 0,43
<b>Custo Total</b>	R\$ 115,57
<b>Rendimento</b>	1200
<b>Custo unitário</b>	R\$ 0,09

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

O custo unitário da massa de Kibe ficou em R\$ 0,09. É um valor relativamente alto se comparado aos custos das outras massas, mas a diferença deste tipo de salgado é que não inclui custos com recheio, como nos demais casos. Os gastos mais expressivos da receita são os custos com a carne e a farinha para Kibe. O cálculo do custo unitário da massa de Pastel de Forno é representado na Tabela 7.

**Tabela 7 - Custo da Massa de Pastel de Forno**

<b>Massa de pastel de forno</b>	<b>Custo</b>
Margarina	R\$ 7,86
Ovos	R\$ 1,55
Creme de leite	R\$ 7,60
Fermento	R\$ 0,43
Leite	R\$ 1,24
Queijo	R\$ 1,06
Sal	R\$ 0,03
Trigo	R\$ 7,50
<b>Custo total</b>	R\$ 27,27
<b>Rendimento</b>	800
<b>Custo unitário</b>	R\$ 0,03

Fonte: Dados da pesquisa (2014).



O custo unitário da massa de Pastel de Forno ficou de R\$ 0,03. Já era de se esperar que fosse um valor relativamente mais alto do que os demais, visto que se encontra no grupo de preço superior aos salgados comuns. Outro salgado que também se encontra no mesmo grupo é o Folhado, que tem o custo de sua massa representado na Tabela 8.

**Tabela 8 - Custo da Massa de Folhado**

<b>Massa de folhado</b>	<b>Custo</b>
Rolo de folhado	R\$ 45,00
<b>Rendimento</b>	250
<b>Custo unitário</b>	R\$ 0,18

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

O valor obtido da massa de Folhado é de R\$ 0,18, sendo o valor mais alto encontrado até o momento. O custo elevado desta massa já é de conhecimento dos proprietários, que estavam em dúvida quanto a lucratividade deste tipo de salgado. Será possível, com a proposta de controle de custos, determinar a margem de contribuição do Folhado de Presunto e Queijo e assim tomar as devidas providências quanto à produção deste salgado, caso seja necessário. O cálculo do custo unitário da massa de Barquete está representado na Tabela 9.

**Tabela 9 - Custo da Massa de Barquete**

<b>Massa de barquete</b>	<b>Custo</b>
Margarina	R\$ 3,93
Ovos	R\$ 1,16
Sal	R\$ 0,01
Trigo	R\$ 5,00
Fermento	R\$ 0,22
<b>Custo total</b>	R\$ 10,32
<b>Rendimento</b>	250
<b>Custo unitário</b>	R\$ 0,04

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

O custo unitário da massa de Barquete obtido é de R\$ 0,04, sendo que seus gastos mais expressivos estão na margarina e no trigo.

#### 4.5.2 Custos com os recheios dos salgados

Após os cálculos dos custos das massas dos salgados, foi necessário calcular os custos dos recheios. Estes também foram obtidos através da utilização de receitas e análise de notas fiscais dos fornecedores. O cálculo do custo unitário do recheio de carne está representado na Tabela 10.

**Tabela 10 - Custo do Recheio de Carne**

<b>Recheio de Carne</b>	<b>Custo</b>
Carne	R\$ 89,60
Cebola	R\$ 0,90
Caldo de Carne	R\$ 0,45
Caldo de Galinha	R\$ 0,45
Alho	R\$ 0,54
Extrato	R\$ 0,42
Tempero	R\$ 0,18
Trigo	R\$ 0,43
Sal	R\$ 0,05
Pimenta	R\$ 0,72
Gás	R\$ 1,50

<b>Custo Total</b>	R\$ 95,24
<b>Rendimento</b>	1050
<b>Custo unitário</b>	R\$ 0,09

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

A Tabela 10 mostra que o custo unitário do recheio de carne é de R\$ 0,09, sendo que o gasto mais representativo é o da própria carne. No caso de um corte de gastos, por exemplo, o ideal seria encontrar fornecedores de carne com um preço inferior. O cálculo do custo do recheio de camarão está representado na Tabela 11.

**Tabela 11 - Custo do Recheio de Camarão**

<b>Recheio de Camarão</b>	<b>Custo</b>
Camarão	R\$ 140,00
Cebola	R\$ 0,90
Alho	R\$ 0,81
Caldo do Mar	R\$ 0,57
Caldo galinha	R\$ 0,45
Pimenta	R\$ 0,72
Colorau	R\$ 0,19
Extrato	R\$ 0,42
Sal	R\$ 0,05
Trigo	R\$ 2,48
Tempero	R\$ 0,18
Gás	R\$ 0,75
<b>Custo Total</b>	R\$ 147,52
<b>Rendimento</b>	1500
<b>Custo unitário</b>	R\$ 0,10

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Como no caso do recheio de carne, o recheio de camarão também concentra a maior parte dos seus gastos com o próprio camarão, ficando inclusive com um valor um pouco mais elevado que o recheio de carne. Seu custo unitário é de R\$ 0,10. Outro recheio necessário para a proposta de controle de custos é o de frango, cujo resultado é identificado na Tabela 12.

**Tabela 12- Custo do Recheio de Frango**

<b>Recheio de Frango</b>	<b>Custo</b>
Frango	R\$ 42,21
Molho	R\$ 0,70
Catupiry	R\$ 10,00
Gás	R\$ 4,50
<b>Custo Total</b>	R\$ 57,41
<b>Rendimento</b>	1500
<b>Custo unitário</b>	R\$ 0,04

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

O recheio de frango tem um custo de R\$ 0,04, relativamente baixo comparado aos anteriores, uma diferença significativa que já demonstra que salgadinhos com recheio de frango provavelmente possuem uma margem de contribuição maior. Seus gastos mais expressivos concentram-se no próprio frango e no catupiry. Na Tabela 13 a seguir é possível visualizar o custo unitário do recheio de queijo.

**Tabela 13 - Custo do Recheio de Queijo**

<b>Recheio de Queijo</b>	<b>Custo</b>
1 peça de queijo	R\$ 61,00
<b>Rendimento</b>	600
<b>Custo unitário</b>	R\$ 0,10

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

O custo unitário do recheio de queijo é de R\$ 0,10, sendo o mesmo valor do recheio de camarão e superior aos recheios de carne e frango que possuem mais ingredientes em sua composição, o que demonstra que o queijo possui um preço bem elevado, se comparado a outras matérias-primas. O custo do recheio de salsicha é representado na Tabela 14.

**Tabela 14 - Custo do Recheio de Salsicha**

<b>Recheio de Salsicha</b>	<b>Custo</b>
1 pacote de salsicha	R\$ 30,15
<b>Rendimento</b>	800
<b>Custo unitário</b>	R\$ 0,04

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

O custo do recheio de salsicha ficou abaixo do recheio de queijo, ficando em R\$ 0,04, sendo possível visualizar que o salgadinho Salsicha possui uma margem de contribuição superior a Bolinha de Queijo, já que a única diferença entre esses tipos de salgados está no recheio. O custo do recheio de presunto e queijo é representado na Tabela 15.

**Tabela 15 - Custo do Recheio de Presunto e Queijo**

<b>Recheio de presunto e queijo</b>	<b>Custo</b>
Queijo	R\$ 61,00
Presunto	R\$ 45,00
<b>Custo total</b>	R\$ 106,00
<b>Rendimento</b>	1000
<b>Custo unitário</b>	R\$ 0,10

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

É possível verificar que o preço do recheio de presunto e queijo é de R\$ 0,10, o mesmo valor do recheio que possui apenas queijo na sua composição. A diferença está, porém, na quantidade. É utilizado praticamente metade da quantidade de queijo na elaboração deste recheio, acrescentando o presunto que não possui valor tão alto quanto o queijo. O cálculo do custo do recheio de palmito também foi necessário para o controle e está demonstrado na Tabela 16.

**Tabela 16 - Custo do Recheio de Palmito**

<b>Recheio de palmito</b>	<b>Custo</b>
Palmito	R\$ 18,30
Caldo de galinha	R\$ 0,22
Caldo de carne	R\$ 0,22
Cebola	R\$ 0,15
Alho	R\$ 0,18
Tempero	R\$ 0,10
Creme de leite	R\$ 1,90
Trigo	R\$ 0,64
<b>Custo total</b>	R\$ 21,71
<b>Rendimento</b>	400
<b>Custo unitário</b>	R\$ 0,05

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

O recheio de palmito, juntamente com o de frango, tem os custos mais baixos entre os recheios. Para o cálculo do salgado Espetinho de Frango foi necessário calcular o custo do frango temperado. O cálculo é demonstrado na Tabela 17.

**Tabela 17 - Custo do Frango para Espetinho**

<b>Frango p/ espetinho</b>	<b>Custo</b>
Frango	R\$ 8,51
Tempero	R\$ 0,49
<b>Custo Total</b>	R\$ 9,00
<b>Rendimento</b>	80
<b>Custo unitário</b>	R\$ 0,11

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

O custo do frango temperado é de R\$ 0,11, sendo o último cálculo necessário para a proposta de controle de custos dos salgados.

#### 4.5.3 Custos com as massas dos doces

Para a elaboração da proposta de controle para os doces também foi necessário realizar alguns cálculos. Utilizando as receitas e analisando as notas fiscais dos fornecedores foi possível encontrar o custo unitário das massas. Abaixo é possível visualizar o cálculo do custo unitário da massa preta, demonstrado na Tabela 18.

**Tabela 18 - Custo da Massa Preta**

<b>Massa preta</b>	<b>Custo</b>
Leite condensado	R\$ 29,50
Creme de leite	R\$ 1,90
Chocolate em pó	R\$ 12,50
Margarina	R\$ 0,88
Gás	R\$ 0,62
<b>Custo total</b>	R\$ 45,40
<b>Rendimento</b>	400
<b>Custo unitário</b>	R\$ 0,11

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

O custo unitário da massa preta ficou de R\$ 0,11, tendo seus gastos mais significativos concentrados no leite condensado e no chocolate em pó. As massas de doces têm valor relativamente mais alto do que as de salgados, visto que a matéria-prima utilizada possui um valor superior, mas em contrapartida não possui gastos com recheio. O cálculo do custo da massa branca está representado na Tabela 19.

**Tabela 19 - Custo da Massa Branca**

<b>Massa branca</b>	<b>Custo</b>
Leite condensado	R\$ 29,50
Creme de leite	R\$ 1,90
Margarina	R\$ 0,88
Gás	R\$ 0,62
<b>Custo total</b>	R\$ 32,90
<b>Rendimento</b>	400
<b>Custo unitário</b>	R\$ 0,08

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Por não possuir chocolate em pó na sua composição, era de se esperar um valor inferior ao custo do da massa preta. O custo unitário da massa branca ficou então de R\$ 0,08. O cálculo da massa de côco é demonstrado na Tabela 20.

**Tabela 20 - Custo da Massa de Côco**

<b>Massa de côco</b>	<b>Custo</b>
Leite condensado	R\$ 29,50
Côco natural	R\$ 50,00
Gás	R\$ 0,87
<b>Custo total</b>	R\$ 80,37
<b>Rendimento</b>	350
<b>Custo unitário</b>	R\$ 0,23

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

O custo unitário da massa de côco é de R\$ 0,23, um valor bem mais elevado que a massa preta e branca, isto porque o custo do côco natural está influenciando diretamente no custo elevado. É possível perceber que provavelmente este docinho não deveria estar no mesmo grupo que os demais. Por último, o cálculo da massa de Cajuzinho representado na Tabela 21.

**Tabela 21 - Custo da Massa de Cajuzinho**

<b>Massa de cajuzinho</b>	<b>Custo</b>
Amendoim	R\$ 23,96
Açúcar	R\$ 0,82
Chocolate em pó	R\$ 7,50
Leite	R\$ 1,24
<b>Custo total</b>	R\$ 33,52
<b>Rendimento</b>	250
<b>Custo unitário</b>	R\$ 0,13

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

O cálculo da massa de Cajuzinho mostra então que o custo unitário é de R\$ 0,13. Além dos custos com as massas e recheios de salgados e das massas de doces, há outros custos incorridos para a elaboração da proposta de controle de custos, sendo que cada um necessita de uma maneira diferente de se calcular.

#### 4.5.4 Outros custos variáveis dos salgados e doces

Para obter os custos unitários totais dos produtos, procedeu-se ao cálculo do custo incorrido com fritura, que contempla o gasto com gordura e sal (ingredientes que são colocados na fritadeira). Os valores obtidos no mês de fevereiro foram divididos pelo número de salgados fritos no mesmo mês. É possível visualizar o cálculo na Tabela 22 a seguir.

**Tabela 22 - Custo com Fritura**

<b>Fritura</b>	<b>Custo</b>
Gordura	R\$ 1.053,36
Sal	R\$ 4,20
<b>Custo total</b>	R\$ 1.057,56
<b>Rendimento</b>	88755
<b>Custo unitário</b>	R\$ 0,01

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

O custo para fritar cada salgado ficou R\$ 0,01. O custo com cobertura entende-se pela farinha de rosca e os ovos que são passados nos salgados fritos, já nos doces a cobertura representa o granulado para o Brigadeiro, o côco seco para o Beijinho de Côco, o açúcar cristal para o Casadinho e o açúcar fino para o Cajuzinho. Os cálculos podem ser vistos na tabela 23 abaixo.

**Tabela 23 - Custo com Cobertura**

<b>Cobertura</b>	<b>Custo</b>	<b>Rendimento</b>	<b>Custo unitário</b>
Farinha de rosca e ovos	R\$ 18,00	500	R\$ 0,04
Granulado	R\$ 19,50	500	R\$ 0,04
Côco seco	R\$ 90,00	1500	R\$ 0,06
Açúcar cristal	R\$ 1,75	200	R\$ 0,01
Açúcar fino	R\$ 1,65	250	R\$ 0,01

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

O custo de cobertura obtido é de R\$ 0,04 para salgados que levam farinha de rosca e ovos na sua composição, de R\$ 0,04 para o granulado do Brigadeiro, R\$ 0,06 para o côco seco do Beijinho de Côco e R\$ 0,01 tanto para o açúcar cristal do Casadinho quanto para o açúcar fino do Cajuzinho. Outro item calculado foi o custo da embalagem, obtido a partir da divisão do custo da embalagem pela quantidade de salgados ou doces que cabem em determinada embalagem. O cálculo pode ser visualizado na Tabela 24 a seguir.

**Tabela 24 - Custo da Embalagem**

<b>Tipo de embalagem</b>	<b>Valor</b>	<b>Tipo de produto</b>	<b>Capacidade</b>	<b>Custo unitário</b>
Caixa baixa	1,59	Docinho	100	0,01
Caixa alta	1,66	Salgadinho	150	0,01

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

O custo da embalagem ficou então de R\$ 0,01 tanto para salgadinhos quanto para docinhos. Por último, para o cálculo dos custos variáveis unitários, foi necessário calcular o custo unitário de água e luz na produção dos salgados e doces. Este valor foi obtido dividindo o custo total com água e luz no mês de fevereiro pela quantidade de produtos produzidos no mesmo mês. Os valores podem ser vistos abaixo na Tabela 25.

**Tabela 25 - Custos de Água e Luz**

<b>Tipo</b>	<b>Custo</b>	<b>Unidades produzidas</b>	<b>Custo unitário</b>
Água	R\$ 250,00	130000	R\$ 0,002
Eletricidade	R\$ 1.200,00	130000	R\$ 0,01

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Através da análise da Tabela 25 é possível perceber que o custo unitário da água é praticamente irrisório, de apenas R\$ 0,002. Já o custo com eletricidade é mais relevante, ficando similar a algumas matérias-primas. O custo unitário da eletricidade ficou de R\$ 0,01.

#### 4.5.5 Gastos fixos

Além da alocação dos custos variáveis para se chegar ao custo unitário dos produtos, é necessário incluir na proposta as despesas e os custos fixos. Como os valores levantados são para a produção de todos os tipos de produtos do mês, foi necessário considerar apenas os gastos fixos que dizem respeito aos produtos que estão sendo analisados. Primeiramente, foi levantado o percentual que os salgados, doces e tortas representam nas vendas e, através da análise documental, chegou-se aos valores de 56% para salgados, 26% para doces e 18% para tortas em fevereiro de 2014. Após este levantamento foi possível alocar os custos fixos às categorias de produtos, conforme demonstrado na Tabela 26.

**Tabela 26 - Custo por Tipo de Produto**

<b>Tipo de custo</b>	<b>Valor</b>	<b>Salgadinhos (56%)</b>	<b>Docinhos (26%)</b>	<b>Tortas (18%)</b>
Aluguel	R\$ 3.350,00	R\$ 1.876,00	R\$ 871,00	R\$ 603,00
Contabilidade	R\$ 700,00	R\$ 392,00	R\$ 182,00	R\$ 126,00
Depreciação	R\$ 200,00	R\$ 112,00	R\$ 52,00	R\$ 36,00
Manutenção de	R\$ 500,00	R\$ 280,00	R\$ 130,00	R\$ 90,00

equipamentos				
Produtos de escritório	R\$ 100,00	R\$ 56,00	R\$ 26,00	R\$ 18,00
Produtos de limpeza	R\$ 120,00	R\$ 67,20	R\$ 31,20	R\$ 21,60
Salários	R\$ 11.800,00	R\$ 6.608,00	R\$ 3.068,00	R\$ 2.124,00
Site	R\$ 30,00	R\$ 16,80	R\$ 7,80	R\$ 5,40
Telefone	R\$ 200,00	R\$ 112,00	R\$ 52,00	R\$ 36,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 17.000,00</b>	<b>R\$ 9.520,00</b>	<b>R\$ 4.420,00</b>	<b>R\$ 3.060,00</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Tendo calculado o valor dos gastos fixos para salgados, doces e tortas, foi calculado o quanto cada gasto fixo representa para os produtos escolhidos para integrarem a atual proposta. O cálculo foi feito através da soma do percentual das vendas de cada tipo de produto no mês de fevereiro, chegando ao valor final dos custos fixos para os salgados e doces escolhidos para análise. Este cálculo pode ser visualizado na Tabela 27.

**Tabela 27 - Custos Fixos dos Salgadinhos e Docinhos Analisados**

Tipo de custo	Salg. (100%)	Salg. analisados (72,95%)	Docinhos (100%)	Doc. analisados (64,80%)	Total (Salg. Analisados + Doc. Analisados)
Aluguel	R\$ 1.876,00	R\$ 1.368,54	R\$ 871,00	R\$ 564,41	<b>R\$ 1.932,95</b>
Contabilidade	R\$ 392,00	R\$ 285,96	R\$ 182,00	R\$ 117,94	<b>R\$ 403,90</b>
Depreciação	R\$ 112,00	R\$ 81,70	R\$ 52,00	R\$ 33,70	<b>R\$ 115,40</b>
Manut. de equipamentos	R\$ 280,00	R\$ 204,26	R\$ 130,00	R\$ 84,24	<b>R\$ 288,50</b>
Produtos de escritório	R\$ 56,00	R\$ 40,85	R\$ 26,00	R\$ 16,85	<b>R\$ 57,70</b>
Produtos de limpeza	R\$ 67,20	R\$ 49,02	R\$ 31,20	R\$ 20,22	<b>R\$ 69,24</b>
Salários	R\$ 6.608,00	R\$ 4.820,54	R\$ 3.068,00	R\$ 1.988,06	<b>R\$ 6.808,60</b>
Site	R\$ 16,80	R\$ 12,26	R\$ 7,80	R\$ 5,05	<b>R\$ 17,31</b>
Telefone	R\$ 112,00	R\$ 81,70	R\$ 52,00	R\$ 33,70	<b>R\$ 115,40</b>
<b>Total</b>	<b>R\$ 9.520,00</b>	<b>R\$ 6.944,84</b>	<b>R\$ 4.420,00</b>	<b>R\$ 2.864,16</b>	<b>R\$ 9.809,00</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Através da Tabela 27, foi possível chegar aos valores que as despesas e os custos fixos representam nos salgados e doces que fizeram parte do controle de custos. Cabe ressaltar que, fundamentada no Custeio Variável, a proposta de controle de custos não considera que os gastos fixos devem ser alocados aos produtos. Porém, tal segmentação foi necessária para que a proposta não ficasse com gastos fixos superavaliados, haja vista que nem todos os produtos foram objeto de análise. Desta forma, foi possível alocar estes custos ao final da proposta sem que comprometa o resultado final do exercício. A proposta de controle de custos pode ser visualizada na Tabela 28.

Tabela 28 - Proposta de Controle de Custos

ITENS	Bolinha de Queijo	Cozinha	Empada Camarão	Kibe	Pastel Carne	Risóles Camarão	Salsicha	Espetinho de Frango	Barquete Camarão	Folhado Presunto e Queijo	Pastel de Forno Palmito	Beijinho de Coko	Brigadeiro	Cajuzinho	Casadinho	TOTAL
1 <b>Vendas</b>	R\$ 3.875,75	R\$ 5.940,35	R\$ 1.986,90	R\$ 3.159,80	R\$ 6.014,35	R\$ 1.990,60	R\$ 2.425,35	R\$ 3.308,85	R\$ 1.476,00	R\$ 1.218,00	R\$ 1.110,00	R\$ 1.352,00	R\$ 2.583,75	R\$ 1.264,25	R\$ 1.829,75	R\$ 39.535,70
2 Quantidade de itens	10475	16055	5370	8540	16255	5380	6555	7695	2460	2030	1850	2080	3975	1945	2815	93480
3 <b>(=) Total de vendas</b>	<b>R\$ 0,37</b>	<b>R\$ 0,37</b>	<b>R\$ 0,37</b>	<b>R\$ 0,37</b>	<b>R\$ 0,37</b>	<b>R\$ 0,37</b>	<b>R\$ 0,37</b>	<b>R\$ 0,43</b>	<b>R\$ 0,60</b>	<b>R\$ 0,60</b>	<b>R\$ 0,60</b>	<b>R\$ 0,65</b>	<b>R\$ 0,65</b>	<b>R\$ 0,65</b>	<b>R\$ 0,65</b>	<b>R\$ 0,42</b>
4 <b>(=) Total de vendas</b>	<b>R\$ 3.875,75</b>	<b>R\$ 5.940,35</b>	<b>R\$ 1.986,90</b>	<b>R\$ 3.159,80</b>	<b>R\$ 6.014,35</b>	<b>R\$ 1.990,60</b>	<b>R\$ 2.425,35</b>	<b>R\$ 3.308,85</b>	<b>R\$ 1.476,00</b>	<b>R\$ 1.218,00</b>	<b>R\$ 1.110,00</b>	<b>R\$ 1.352,00</b>	<b>R\$ 2.583,75</b>	<b>R\$ 1.264,25</b>	<b>R\$ 1.829,75</b>	<b>R\$ 39.535,70</b>
5 <b>(=) Custos e despesas variáveis unitários</b>																
6 Massa	R\$ 0,03	R\$ 0,03	R\$ 0,05	R\$ 0,09	R\$ 0,01	R\$ 0,03	R\$ 0,03	R\$ 0,11	R\$ 0,04	R\$ 0,18	R\$ 0,03	R\$ 0,23	R\$ 0,11	R\$ 0,13	R\$ 0,13	
7 Recheio	R\$ 0,10	R\$ 0,04	R\$ 0,10	-	R\$ 0,09	R\$ 0,10	R\$ 0,04	-	R\$ 0,12	R\$ 0,10	R\$ 0,05	-	-	-	-	
8 Fritura	R\$ 0,01	R\$ 0,01	-	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	-	-	-	-	-	-	-	
9 Cobertura	R\$ 0,04	R\$ 0,04	-	-	-	R\$ 0,04	R\$ 0,04	R\$ 0,04	-	-	-	R\$ 0,06	R\$ 0,04	R\$ 0,01	R\$ 0,01	
10 Forminha	-	-	R\$ 0,01	-	-	-	-	-	R\$ 0,01	-	-	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	
11 Embalagem	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,02	R\$ 0,02	R\$ 0,02	R\$ 0,02	
12 Água	R\$ 0,002	R\$ 0,002	R\$ 0,002	R\$ 0,002	R\$ 0,002	R\$ 0,002	R\$ 0,002	R\$ 0,002	R\$ 0,002	R\$ 0,002	R\$ 0,002	R\$ 0,002	R\$ 0,002	R\$ 0,002	R\$ 0,002	
13 Eletricidade	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	
14 Impostos (4%)	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	R\$ 0,01	
15 <b>Total custos e despesas variáveis unitários (linhas 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13 + 14)</b>	<b>R\$ 0,21</b>	<b>R\$ 0,15</b>	<b>R\$ 0,19</b>	<b>R\$ 0,14</b>	<b>R\$ 0,15</b>	<b>R\$ 0,21</b>	<b>R\$ 0,15</b>	<b>R\$ 0,19</b>	<b>R\$ 0,20</b>	<b>R\$ 0,31</b>	<b>R\$ 0,11</b>	<b>R\$ 0,34</b>	<b>R\$ 0,20</b>	<b>R\$ 0,19</b>	<b>R\$ 0,19</b>	<b>R\$ 2,94</b>
16 <b>(=) Margem de contribuição unitária (linha 3 - linha 15)</b>	<b>R\$ 0,16</b>	<b>R\$ 0,22</b>	<b>R\$ 0,18</b>	<b>R\$ 0,23</b>	<b>R\$ 0,22</b>	<b>R\$ 0,16</b>	<b>R\$ 0,22</b>	<b>R\$ 0,24</b>	<b>R\$ 0,40</b>	<b>R\$ 0,29</b>	<b>R\$ 0,49</b>	<b>R\$ 0,31</b>	<b>R\$ 0,45</b>	<b>R\$ 0,46</b>	<b>R\$ 0,46</b>	<b>R\$ 4,48</b>
17 <b>(=) Margem de contribuição total (linha 2 * linha 16)</b>	<b>R\$ 1.645,06</b>	<b>R\$ 3.484,68</b>	<b>R\$ 961,48</b>	<b>R\$ 1.998,75</b>	<b>R\$ 3.641,87</b>	<b>R\$ 844,91</b>	<b>R\$ 1.422,74</b>	<b>R\$ 1.837,92</b>	<b>R\$ 992,38</b>	<b>R\$ 586,36</b>	<b>R\$ 904,37</b>	<b>R\$ 637,53</b>	<b>R\$ 1.784,16</b>	<b>R\$ 892,46</b>	<b>R\$ 1.291,65</b>	<b>R\$ 22.926,31</b>
18 <b>(=) Custos e despesas fixas comuns</b>																
19 Aluguel																R\$ 1.932,95
20 Contabilidade																R\$ 403,90
21 Depreciação																R\$ 115,40
22 Manutenção de																R\$ 288,50
23 Produtos de escritório																R\$ 57,70
24 Produtos de limpeza																R\$ 69,24
25 Salários																R\$ 6.808,60
26 Site																R\$ 17,31
27 Telefone																R\$ 115,40
28 <b>Total dos custos e despesas fixas (linhas 19 + 20 + 21 + 22 + 23 + 24 + 25 + 26 + 27)</b>																R\$ 9.809,00
29 <b>(=) Lucro/Prejuízo (linha 17 - linha 28)</b>																<b>R\$ 13.117,31</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2014).



Através da análise da Tabela 28 foi possível perceber que apenas os produtos mais representativos entraram no controle. Primeiramente foi inserido na tabela o valor unitário de vendas de cada produto no mês, assim como a quantidade vendida e, através da divisão da linha 1 pela linha 2, chegou-se ao valor total das vendas unitárias. A linha 4 representa o total de vendas no mês. Por ter sido escolhido o método do custeio variável para a realização da proposta, os gastos foram divididos entre custos variáveis e custos fixos/despesas.

Sendo assim, para o cálculo da margem de contribuição unitária entraram apenas os custos variáveis, por influenciarem diretamente na produção. A obtenção dos valores dos custos variáveis foi demonstrada nas tabelas anteriores. Após a alocação dos custos variáveis foi possível chegar na margem de contribuição de cada produto e, para chegar ao resultado da empresa, foram inseridos os custos fixos e as despesas que correspondem aos produtos selecionados, chegando a um lucro de R\$ 13.117,31 apenas para os produtos analisados. É importante salientar que, apesar de o lucro ser relativamente alto para apenas poucos tipos de produtos, esses representam a maior parte das vendas.

A partir da proposta os proprietários poderão verificar o preço médio dos produtos, o quanto cada custo variável representa no total dos custos de determinado produto, podendo tomar decisões a fim de, por exemplo, diminuir seus custos e aumentar sua margem de contribuição. Além disso, é possível identificar a margem de contribuição dos produtos atualmente e através dela definir o grupo que o produto deveria estar inserido a fim de obter a margem de contribuição desejada. Com a alocação dos custos fixos e das despesas também é possível perceber a representatividade de cada gasto no resultado final do exercício.

Apesar de na proposta de controle de custos não estar inserido todos os produtos da confeitaria, com um rápido cálculo é possível chegar na margem de contribuição de outros produtos. Isso porque os salgados mudam apenas em relação à massas e recheios. Por exemplo, o Pastel de Camarão não entrou no controle, mas basta utilizar o custo unitário do recheio de camarão no lugar do recheio de carne para chegar a margem de contribuição deste. A utilização desta tabela deve ser feita de forma contínua, se não for possível mensalmente, pode ser utilizada em determinados intervalos de tempo, servindo de base para comparações ou para fazer projeções através do histórico.

#### **4.6 Análise do método**

O método do Custeio Variável foi escolhido para a elaboração da proposta de controle de custos por trazer as informações que foram julgadas relevantes para a empresa estudada. Através deste método foi possível encontrar os custos unitários na produção dos salgados e doces mais representativos da confeitaria, além da sua margem de contribuição unitária e total para cada tipo de produto analisado. Sendo assim, este método possibilitou a geração de informações importantes nas tomadas de decisões, além de ser uma boa forma de avaliação de desempenho.

A separação dos custos fixos e variáveis na proposta de controle permite que os proprietários observem com mais clareza os custos que incorrem na produção de determinados tipos de salgados e doces, a fim de responder algumas questões como: 1) Qual produto possui a maior margem de contribuição? 2) Quais os gastos mais relevantes na produção de determinado produto? 3) É vantajoso produzir determinado produto? 3) Quais gastos impactam mais no resultado da empresa? Essas e outras questões podem ser facilmente respondidas com uma simples análise da proposta elaborada.

Um outro problema que os proprietários da empresa possuíam correspondia à formação de preços, muitas vezes estipulados de acordo com a concorrência ou simplesmente com base na experiência. A partir da utilização do controle de custos será possível determinar preços mais confiáveis, calculados com base na margem de contribuição desejada e nos custos incorridos. É importante salientar que uma errônea formação de preços pode trazer prejuízos

para a empresa, sendo assim, é importante a atualização constante do controle.

Outra forma de abranger a margem de contribuição e os custos fixos é perceber que a margem de contribuição total será aquilo que irá “sobrar” para cobrir os custos fixos e, após os pagamentos, obter o lucro desejado. Essa inclusive é uma das vantagens desse método, pois se o custo fixo irá acontecer independentemente da produção, não deve ser alocado ao custo unitário, já que não faz parte do seu custo propriamente dito. A empresa deve, portanto, encontrar o seu ponto de equilíbrio, ou seja, o volume de vendas necessário para pagar despesas fixas e variáveis e que gere o lucro desejado.

No momento da decisão da precificação os proprietários devem ajustar os preços de venda de forma a conseguir uma boa margem de contribuição e ainda permanecer com valores competitivos. Algumas maneiras possíveis de conseguir isso são: negociar com fornecedores para uma máxima redução dos custos variáveis nos produtos, verificar melhor enquadramento tributário e avaliar continuamente as despesas fixas evitando gastos desnecessários. Todas estas ações se obtiverem sucesso devem ser colocadas na planilha de controle de custos, de forma a atualizar os valores e garantir a sua usabilidade na tomada de decisão.

## **5 Considerações Finais**

O trabalho foi composto por uma fundamentação teórica, que permitiu um conhecimento maior sobre o assunto a ser tratado, trazendo informações sobre a gestão de custos e a sua importância no processo decisório, os diferentes controles de custos existentes assim como sua importância para as empresas, as definições sobre Custeio Variável e a aplicabilidade do método, a forma de utilização da gestão de custos em pequenas empresas e ainda alguns estudos anteriores que comprovaram as dificuldades que pequenas empresas possuem e os benefícios trazidos pela implementação de um controle de custos.

Utilizando a pesquisa descritiva com abordagem predominantemente qualitativa e as técnicas de entrevista semi-estruturada, observação e análise de documentos primários foi possível levantar informações relevantes sobre a empresa estudada e assim entender o seu funcionamento e suas necessidades. Com o intuito de se compreender ainda mais o contexto que a empresa está inserida, foi elaborado um estudo sobre o setor de confeitarias em geral no que tange o setor nacional e regional.

Percebeu-se que a empresa não possuía um controle de custos bem estruturado e que havia carência de informações que pudessem dar suporte a tomada de decisão. Um simples controle diário dos gastos era feito, o que não permitia um conhecimento completo sobre os gastos incorridos e o impacto que cada um deles possui no resultado final da empresa. A falta de informação sobre custos poderia comprometer o sucesso da empresa.

Através deste trabalho, foi possível identificar todos os gastos incorridos na empresa, classificá-los e assim propor uma implementação de controle de custos, visando auxiliar os proprietários na tomada de decisão. Apesar de não incluir todos os produtos da empresa, a variedade dos produtos analisados permite que simples cálculos sejam feitos a fim de encontrar a margem de contribuição dos demais produtos. O objetivo do trabalho foi alcançado, visto que a empresa agora tem conhecimento dos seus gastos, podendo definir estratégias de diminuí-los, assim como conseguirá definir melhor os seus preços obtendo a margem de lucro desejada.

Este trabalho permitiu relacionar a teoria com a prática e compreender a importância de controles estruturados, tanto no que tange a Contabilidade de Custos quanto a outros processos de qualquer organização. Uma vez elaborada a estrutura de controle, simples análises são necessárias para que a empresa possa tomar as melhores decisões. É possível perceber ainda que controlar custos não deve ser encarado como uma prática de grandes empresas, mas sim de empresas de qualquer porte ou ramo, pois este tipo de controle trará um

dos subsídios necessários para o sucesso da empresa: a informação.

## Referências

- ABIP. Performance do setor de panificação e confeitaria brasileiro em 2013. **Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria**. Disponível em: <<http://abip.org.br>>. Acesso em: 09 maio 2014.
- ALVES, A. J. **O planejamento de pesquisas qualitativas em educação**. Cadernos de Pesquisa, São Paulo, v. 77, p. 53-61, maio, 1991.
- AZEVEDO, Gabriela. **Micros e pequenas têm impacto significativo na economia**. Disponível em: <<http://www.jb.com.br>> Acesso em: 21 abr. 2014
- CALLADO, A. L. C. **Fatores determinantes da gestão de custos nas micro e pequenas empresas**: um estudo do setor de confecções de João Pessoa. 2002. Dissertação (Mestrado em Administração) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa.
- CERVO, Amado Luiz. BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. São Paulo: Makron Books, 1996.
- COHEN, A. N; SANTANA, A. S. C. **Controladoria em pequenas empresas**: um estudo de caso aplicado a uma empresa na região de Ribeirão Preto. UNISEB, Ribeirão Preto, v.1, n.1, p.1-19, 2013.
- CUNHA, Edison. Redução de custos. **Administradores.com**. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br>>. Acesso em: 16 abr. 2014.
- CUNHA, Murilo Bastos da. **Para saber mais**: fontes de informação em ciência e tecnologia. Brasília: Briquet de Lemos/Livros, 2001.
- DRUCKER, Peter. **Prática da Administração de empresa**. 1ª ed. São Paulo: Pioneira, 1998.
- FEDATO, Geovana Alves de Lima; GOULART, Claiton Pazzini; LYSS, Paula. **Contabilidade para pequenas empresas**: a utilização da contabilidade como instrumento de auxílio às micro e pequenas empresas. Universidade do Estado do Mato Grosso, UNEMAT, Mato Grosso, 2007.
- GIL, A. de L. **Sistemas de informação**: contábil/financeiros. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2009.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos**: Contabilidade e Controle. Tradução de: Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira, 2001.
- HORNGREN, Charles T; FOSTER George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000. 717p.
- JIAMBALVO, James. **Contabilidade gerencial**. Trad. Tatiana Carneiro Quírico. Rio de Janeiro. LTC, 2002.
- KASSAI, S. **As empresas de pequeno porte e a contabilidade**. 1996.259 f. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA, Universidade de São Paulo.
- KOLIVER, O. **Os Custos dos Portadores Finais e os Sistemas de Custeio**. [ S. I.: s.n.], 2000.
- LEONE, G.G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.
- LEONE, George Sebastião G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2000.
- LOPES DE SÁ, A. **Dicionário de Contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- MINAYO, M. C. S. **Pesquisa Social**: teoria, método e criatividade. Petrópolis: Vozes, 1994.
- MORETÃO, Fernanda Vieira. Controle dos Custos: uma vantagem competitiva no

mercado. **Artigonal**. Disponível em: <<http://www.artigonal.com>>. Acesso em: 21 abr. 2014.

MORGAN, D. L. **Focus Group as qualitative research**. California: Sage, 1988.

NIERDELE, Fernando. **Sistema de custos e análise de preços na padaria Bom Gosto**. Três Passos: Unijuí, 2012.

OLEIRO, N. Walter; DAMEDA, André; VICTOR, G. Fernanda. **O uso da informação contábil na gestão de micro e pequenas empresas atendidas pelo programa de extensão empresarial NEE/FURG**. Rio Grande: SINERGIA, 2007.

OLIVEIRA, Emanuelle. Estudo de Caso. **Infoescola**. Disponível em: <<http://www.infoescola.com>>. Acesso em 02 abr. 2014.

PAULINO, Julia Oliveira. **Implantação do controle de custos na empresa Doces Mais**. Pedro Leopoldo: Fundação Pedro Leopoldo, 2012.

PEREZ, J. H; OLIVEIRA, L. M; COSTA, R. G. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

PROPAN. Indicadores 2009. **PROPAN**. Disponível em: <<http://www.propan.com.br>>. Acesso em 12 maio 2014.

QUIVY, R; CAMPENHOUDT, L. **Manual de Investigação em Ciências Sociais**. Lisboa: Gradiva, 1992.

RAZA, Cláudio. **Informações contábeis**: o cliente não sabe pedir e o escritório contábil, na sua grande maioria, não está preparado para fornecer. Boletim CRC SP, São Paulo, n.166, p.16-17, maio 2008.

SALOMON, Dêlcio Vieira. **Como fazer uma monografia**. 10. ed. rev. São Paulo: M. Fontes, 2001. 412 p.

SEBRAE. Educação empreendedora. **Gestão portal**. Disponível em: <<http://gestaoportal.sebrae.com.br>> Acesso em: 15 abr. 2014.

SEBRAE. Mapa das micro e pequenas empresas. **Portal Brasil**. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br>> Acesso em: 15 abr. 2014

SOTTILI, Francieli; MABONI, Sucelaine; PEGORARO, Paulo Roberto. **Contabilidade gerencial**: o uso da informação gerencial numa pequena empresa. Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco, 2009.

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

YIN, Roberto K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 2ª Ed. Porto Alegre. Editora: Bookmam. 2001.

ZANLUCA, Júlio César. A Contabilidade e o controle de custos. **Portal de Contabilidade**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br>>. Acesso em 16 abr. 2014.