

IMPACTOS DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS EM UMA PEQUENA EMPRESA: UM ESTUDO NO RAMO VAREJISTA DE BOLOS E AFINS

THE BENEFITS OF STRATEGIC COST MANAGEMENT IN A SMALL COMPANY: A STUDY IN THE RETAIL BUSINESS OF CAKES AND ALIKES

Érica Bernal de Souza¹, Thais Regina Bernardino Ribeiro¹, Rodrigo Jussi Lopes²

RESUMO

O cenário econômico exige das empresas um esforço cada vez maior para gerenciar suas finanças. Neste contexto, gerir estrategicamente os custos organizacionais faz-se necessário para contribuir com o equilíbrio competitivo e sobrevivência. Entretanto, gerenciar os custos de produção pode ser tarefa complicada para o micro e pequeno empresário. Sendo assim, o principal objetivo deste estudo foi evidenciar como a gestão de custos pode contribuir estrategicamente na precificação de produtos em uma microempresa atuante na fabricação e comercialização de bolos e afins. Através de uma abordagem qualitativa e quantitativa, realizou-se uma coleta de dados por meio de observação participante com o auxílio de questionários direcionados à gestora da empresa campo de estudo. Dentre os principais resultados, ficou evidente a necessidade da utilização de algum método/modelo de gestão de custos, uma vez que foram identificados falta de parâmetro e embasamento no processo de precificação dos produtos, e nesse contexto, o custeio por absorção supriu com excelência as demandas envolvidas. Conclui-se que este estudo foi de grande valia pois, através dele, foi possível identificar de forma mais efetiva os custos de produção, bem como estabelecer o custo unitário dos produtos abordados e, posteriormente, relacioná-los com o preço de venda praticado. Tal relação entre custo unitário e preço praticado gerou uma nova perspectiva de ganho (margem), evidenciando a necessidade de se ajustar

¹ Graduandas em Engenharia de Produção no Centro Universitário UNIFAFIBE de Bebedouro, SP. E-mail: erica.bernal@hotmail.com; thaisreginaber@hotmail.com

² Graduado em Administração, Especialista em Gestão da Produção, Mestre em Engenharia de Produção. Docente no Centro Universitário UNIFAFIBE de Bebedouro, SP. E-mail: rodrigojussi@hotmail.com

alguns preços para melhorar a margem de lucro. Por fim, a gestora poderá dar continuidade na utilização do modelo estabelecido como estratégia para gerir e desenvolver seu empreendimento num contexto mais competitivo de mercado.

Palavras-Chaves: Gestão estratégica, Custos, Precificação.

ABSTRACT

The economic scenario demands to the companies an increasing effort to manage their finances. With this in mind, managing organizational costs is necessary to contribute a competitive balance and its survival. However, managing production costs can be a hard task for micro and small business owners. Therefore, the main objective of this study is to show how cost management can strategically contributes to product pricing in a cake company and others. Through a qualitative and quantitative approach, the data collection was carried out through participant observation supporting by questionnaires directed to the company owner in the field of this study. The main results, it was evident the need to use the cost management method / model, once a lack of parameter and basis was identified in the product pricing process, and in this context, absorption costing met with excellence the demands involved. It's concluded that this study was of great value because it was possible to identify production costs more effectively, establish the unit cost of the products covered and, later, relate them to the sales price. This connection between unit cost and practiced price generated a new perspective of gain (margin), highlighting the need to adjust prices to improve the profit. Finally, the manager will be able to continue using the model established as a strategy to manage and develop his enterprise in a more competitive market context.

Keywords: Strategic management, Costs, Pricing.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, cerca de 600 mil empreendimentos abrem todos os anos, sendo que o crescimento e diversificação de seguimentos deve-se às crises econômicas e às diversas oportunidades que surgem para os brasileiros. Neste contexto, vale ressaltar que a base para a manutenção e saúde financeira de uma empresa, está

relacionada de forma total a uma gestão estratégica de custos eficiente (BONA, 2019).

Paralelamente, a precificação estratégica faz-se necessária, pois é ela quem irá prever no início do desenvolvimento de um produto quais os níveis de preço para que se possa entender os conceitos que justifiquem o seu custo; irá determinar quando, como e por quem serão tomadas as decisões relativas ao preço; e ainda, se aliada a outros fatores como marketing, vendas e finanças, vai estabelecer equilíbrio entre o preço desejado pelo consumidor, sobre os custos da empresa e ainda obtém um lucro compatível (NAGLE; HOGAN, 2007).

De acordo com Megliorini (2011, p. 245)

Além de proporcionar um retorno adequado ao investimento realizado, o preço está sujeito a aspectos que fogem ao controle da empresa, como as regulamentações governamentais, o avanço tecnológico, a obsolescência, a mudança de gosto do consumidor, os preços da concorrência, entre outros. Assim, decidir o preço de um produto envolve muito mais que simplesmente efetuar cálculos.

Por este motivo é tão importante planejar a precificação para que o valor a ser cobrado seja justo para os clientes e, ao mesmo tempo, dê o lucro esperado. Além disso, com o aumento da competitividade nos variados tipos de mercados, industriais, comerciais e de serviços, as informações sobre os custos e precificação destes acabam sendo de extrema importância para a tomada de decisão das organizações, proporcionando melhoria contínua e vantagens competitivas sob diversas óticas (MARTINS, 2003; OLIVEIRA; PERES; SILVA, 2014).

Martins (2009) aborda que os sistemas tradicionais de custeio perderam importância por não atender, de maneira apropriada, as necessidades informativas dos gestores nesse novo ambiente corporativo. Dentre essas deficiências estão distorções nos custeios dos produtos, bases de rateio muito reduzidas, não mensuração dos custos da “não qualidade”, não utilização do custo meta/custo alvo, dentre outros.

Sendo assim, esses sistemas deixam de fornecer informações importantes nas tomadas de decisões que proporcionariam desempenho significativo nos processos de melhoria contínua. Logo, faz-se necessário, a aplicação dos princípios fundamentais da gestão estratégica de custos para direcionar e estruturar tais decisões (MARTINS, 2009).

Segundo Martins (2009, p. 297)

A expressão “Gestão Estratégica de Custos” vem sendo utilizada nos últimos tempos para designar a integração que deve haver entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão da empresa como um todo. Entende-se que essa integração é necessária para que as empresas possam sobreviver num ambiente de negócios crescentemente globalizado e competitivo.

Ainda segundo Martins (2009), gerir estrategicamente esses custos, vai muito além de apenas acompanhá-los, pois existe a necessidade de desenvolver métodos eficazes e eficientes para adequar-se ao mercado que muda a cada dia, o que envolve um compromisso muito mais abrangente e significativo por parte do gestor, aumentando consideravelmente suas responsabilidades.

Ainda de acordo com Martins (2009, p. 299)

Ele precisa acompanhar todos os gastos da empresa; precisa conhecer e acompanhar todas as atividades; analisá-las quanto a sua utilidade e valor; acompanhar as efetivas consequências das novas tecnologias feitas ou dos novos investimentos realizados, além de verificar o desempenho de novos produtos e outras tarefas mais tradicionais.

Oliveira, Perez e Silva (2014, apud, HESPANHOL; FONTANA, 2017) afirmam que a gestão de custos tem como finalidade à avaliação do impacto financeiro, com foco interno voltado à organização. Já a prática da gestão estratégica de custos, deve ser usada de forma mais ampla, onde o conceito de estratégia é o foco. Fica inserido e acessível na controladoria e contabilidade de custos, de onde são utilizadas as informações externas do ambiente.

Shank e Govindarajan (1997, apud, HESPANHOL; FONTANA, 2017), explicam que a Gestão Estratégica de Custos (GEC) surge para buscar novas oportunidades para que as demandas do mercado sejam supridas. Devido ao aumento da competitividade, tem-se a necessidade de fazer melhorias contínuas e apresentar novas tecnologias. Essencialmente, a GEC busca uma vantagem competitiva sustentável, assim fundamentando-se nas premissas de globalização dos mercados e no contexto de flexibilização para alcançar determinados objetivos organizacionais.

Assim o estudo destes, permite determinar se uma atividade é viável ou não. Sendo viável, é possível avaliar onde estão os pontos bem gerenciados e os deficientes como uma ferramenta importante para sustentação da competitividade e para aumentar a lucratividade (GOMES et al., 2015).

Portanto, o estudo destes pode determinar o nível mínimo de atividades para que o negócio seja viável, além de gerir operações e atividades elaborando orçamentos e ainda auxiliando na solução de diversas questões como o preço de venda, contribuição de cada produto ao lucro da empresa, o preço mínimo que um determinado item deve ter em situações específicas, estudar a redução de desperdício de materiais e tempo ocioso, dentre outros (MEGLIORINI, 2006).

Bruni e Fama (2004, apud, ZIMMERMANN; VIEIRA, 2018) explicam que a utilização de metodologias para formar preços, tem como metas aumentar satisfatoriamente a participação de mercado, obter o maior lucro possível, diminuir a ociosidade das instalações, reduzir despesas e aumentar o lucro para perseverar no mercado de forma independente.

De acordo com Ferreira (2007), a maioria das empresas, quase todas no total, não possuem o poder de impor ou determinar seus preços no mercado, por isso acabam na maior parte do tempo, se sujeitando e considerando o preço que ele oferece, aplicando margens ou coeficientes para determinação de seus lucros e a parcela que cobrirá seus custos de produção.

A gestão deve ser um processo de melhoria contínua para obter sucesso e, caso sua importância não seja levada em consideração, prejudicará o desempenho da empresa pela ausência da gestão adequada (BELMONTE; FREITAS, 2013).

Neste sentido, Bonacin e Araújo (2010, apud, HESPANHOL; FONTANA, 2017) dizem que dentro de um cenário empresarial competitivo, os gestores deste cenário, sentem a necessidade de instrumentos gerenciais que se adequem à administração dos recursos que são utilizados para a execução de suas atividades.

Diante do contexto apresentado, surge o seguinte questionamento: Como a gestão de custos pode contribuir de forma estratégica para a precificação de produtos em uma microempresa?

Desta forma o presente estudo possui como objetivo geral verificar como a gestão de custos pode contribuir de forma estratégica para a precificação de produtos em uma microempresa que atua na fabricação e comercialização de bolos e afins.

De forma específica, os objetivos foram assim estabelecidos:

- Verificar como a empresa realiza a gestão de seus custos e, conseqüentemente, o processo de precificação de seus produtos;

- Com base nos dados levantados, desenvolver um modelo simplificado de gestão de custos embasado no Custeio por Absorção;
- Aplicar o modelo desenvolvido junto a empresa campo de estudo verificando seus impactos, principalmente para com o processo de precificação.

Logo, este estudo justifica-se não só por abordar a gestão estratégica dos custos em uma pequena empresa, contribuindo para que a mesma consiga depois deste, através do planejamento correto dos custos e tomada de decisões, obter resultados positivos e satisfatórios, mas também pela pesquisa científica em si que ficará disposta para futuros estudos e entendimentos.

2 METODOLOGIA

A parte técnica desse estudo foi desenvolvida através de pesquisa bibliográfica do tema custeio por absorção que, posteriormente, subsidiou a elaboração de um modelo de apropriação de custos, aplicado em campo por meio de pesquisa qualitativa e quantitativa com um observador participante.

De acordo com Severino (2007, p. 122)

A pesquisa bibliográfica é aquela que se realiza a partir do registro disponível, decorrente de pesquisas anteriores, em documentos impressos como livros, artigos, teses, etc. Utiliza-se de dados ou de categorias teóricas já trabalhados por outros pesquisadores e devidamente registrados.

Ainda segundo Severino (2007), na pesquisa de campo, o objeto a ser estudado é abordado em seu ambiente, onde a coleta de dados é realizada de forma simultânea onde ocorrem os fenômenos e por consequência, eles são observados de maneira direta, sem que ocorra alguma interferência por parte do pesquisador.

Entende-se como pesquisa qualitativa algo com foco na investigação de um fenômeno, onde procura-se entender primeiramente o problema, em seguida descreve-se o objeto de estudo e por fim, busca-se relacionar essas etapas ao pesquisado, com auxílio do pesquisador, ou seja, pode-se dizer que a pesquisa qualitativa possui um padrão cíclico, ou seja, considerando sempre novos elementos ao que já foi estudado (LIMA, 2001, apud, RODRIGUES; BRITO; CAMPANHARO, 2011).

Este tipo de pesquisa qualitativa é tida como um método não estruturado baseado em pequenas amostras que proporcionam a compreensão do contexto do problema (MALHOTRA, 2006, apud, RODRIGUES; BRITO; CAMPANHARO, 2011). Como as amostras obtidas são pequenas, as opiniões não são rependidas sobre determinados assuntos, e isso faz com que a pesquisa seja empoderada de uma seriedade necessária quanto à construção de argumentos.

A pesquisa qualitativa busca explicar, simultaneamente, os vários tipos de fenômenos com base na interpretação do observado (CHIZZOTII, 2003, apud, RODRIGUES; BRITO; CAMPANHARO, 2011). De certo modo, o pesquisador procura entender a importância dos fenômenos que foram coletados para estudo, segundo a perspectiva dos participantes da situação seguido pela interpretação dos fenômenos estudados (NEVES, 1996, apud, RODRIGUES; BRITO; CAMPANHARO, 2011).

Na pesquisa quantitativa, diferente da qualitativa, um plano é estabelecido onde o foco principal é medir, enumerar e quantificar resultados objetivamente, muitas vezes, utilizando ferramentas de sondagem para analisá-los. Sendo assim, dados que envolvem a situação a ser estudada são coletados, levando em conta apenas o que pode ser descrito em números e não opiniões subjetivas (GODOY, 1995, apud, PROETTI, 2017).

Já a pesquisa qualitativa não busca estimar dados numéricos, mas sim responder questões através de fatos relatados segundo a opinião das pessoas envolvidas que possam descrevê-los e posteriormente permitem que estes sejam compreendidos e interpretados. Possibilita ainda, através do contato direto e a interação com as partes envolvidas no estudo, seguir detalhadamente uma proposta baseada em circunstâncias e aspectos percebidos pelo estudioso (PROETTI, 2017).

A observação participante segundo Correia (2009), é realizada em contato direto, constante e distendido do investigador, com os agentes comuns em seus contextos culturais, ou seja, o observador está ali o tempo necessário para aplicar o estudo, se tornando assim o próprio investigador ferramenta do estudo.

Ainda segundo Correia (2009), para este método, faz-se necessário excluir deformações subjetivas para que facilite a compreensão dos fatos e interações entre os sujeitos que estão em observação, no seu contexto. Para isso, espera-se que o investigador consiga adquirir treinos em suas técnicas e competências para utilizar o método.

A expressão “Observação Participante” de acordo com Lapassade (2001, apud, CORREIA, 2009), tende designar o trabalho de campo levando em consideração todo o seu conjunto, desde a chegada do investigador ao campo a ser estudado, quando inicia negociações para conseguir acesso a este, continuando numa visita prévia com o reconhecimento do espaço ou campo a ser observado.

Diante do exposto, essa pesquisa foi desenvolvida com a colaboração da sócia-proprietária da empresa campo de estudo que participou do processo de coleta de dados, afim de entender e melhorar possíveis falhas no custeio e, conseqüentemente, na precificação dos produtos. A Gestora é responsável por toda a parte administrativa, financeira e parcialmente da produção. A empresa produz e comercializa bolos e afins, e se encontra na região da cidade de Bebedouro – SP, possuindo dois funcionários fixos, uma auxiliar de produção em dois dias da semana e uma *freelancer* de mídias sociais.

2.1 COLETA DE DADOS

A coleta de dados foi realizada através de uma observadora participante que trabalha na empresa e também faz parte deste estudo. Assim, esta já está habituada com a rotina da empresa e auxiliará para que todas as informações necessárias sejam levantadas para a realização da pesquisa.

A proprietária do estabelecimento foi entrevistada através da aplicação de um questionário qualitativo que se encontra no Anexo I, que tornou possível perceber outro ângulo da visão de gestão adotada pela empresa e assim apurar possíveis falhas e dificuldades encontradas, para que posteriormente possa mudar sua postura diante do estudo apresentado.

Após concluída a entrevista, e levantados os principais pontos que devem ser trabalhados, viu-se a necessidade da adoção de um método que seja eficaz em gerir, separar e controlar os custos, nesse caso, optou-se pela estruturação de um modelo embasado no método do Custeio por Absorção. O modelo elaborado teve como foco a separação dos custos em Variáveis e Fixos, para posterior alocação e estabelecimento do custo unitário de produção.

A principal finalidade do gerenciamento de custos consiste em utilizar um sistema de gestão para a determinação do preço de venda dos produtos. Martins (2003, apud, SILVA; SOUSA; CAMPOS, 2016), diz que para calcular o preço de

venda de um produto com base nos custos, o ponto de partida é o cálculo do custo do produto/serviço através de um critério de custeio.

Segundo Bertó e Beulke (2006, apud PEREIRA; ERTHAL, 2014), os custos devem ser classificados para que assim, possa ser aplicado o método de custeio e realizadas as devidas análises.

Os gastos empresariais podem, segundo alguns autores, serem separados de algumas maneiras:

- **Custos Variáveis:** de acordo com Megliorini (2007, apud BORGES, 2017), custos variáveis são aqueles que variam de acordo com o volume de produção, ou seja, quanto maior o volume de produção, maior será o gasto com o que é consumido ou aplicado na produção tendo sua base de cálculo atrelada a quantidade produzida pela empresa (WERNKE, 2005, p. 9, apud BORGES, 2017).
- **Custos Fixos:** Megliorini (2007, apud BORGES, 2017) diz que custos fixos são aqueles que ocorrem por consequência da manutenção da empresa, sem depender do volume fabricado dentro dos limites estruturais, ou seja, da capacidade instalada, e esses valores tendem a se manter frequentes, mesmo havendo diferenciações nas quantidades produzidas em um período ou outro.
- **Despesas Variáveis:** são aquelas que variam de acordo com o volume de produtos vendidos mensalmente, ou ainda, os gastos fora do ambiente ligado a fabricação dos produtos, pertencendo voluntariamente à geração de receita da empresa, como por exemplo: despesas com venda, comissão paga a vendedores, combustível, etc (WERNKE, 2005, p. 4, apud, BORGES, 2017; MAHER, 2001, apud SOUZA, 2014, apud, SILVA; SOUSA; CAMPOS, 2016).
- **Despesas Fixas:** são aquelas que não possuem uma relação com a quantidade produzida e vendida dos produtos, ou seja, seu valor se manterá o mesmo devido a isto. Por exemplo: manutenção de máquinas, depreciação, etc (BERTÓ; BEULKE, 2006, apud PEREIRA; ERTHAL, 2014).

Segundo Martins (2003), o custeio por absorção, também conhecido como custeio integral, combina a apropriação de todos os custos de produção verificando-se o volume ou o nível de atividade a fim de reaver todos os custos e despesas de um certo período de tempo.

Para realizar a apuração dos custos através do custeio por absorção, é necessário separar os gastos do período em custos, despesas e investimentos. As despesas são lançadas diretamente na demonstração do resultado do exercício e os custos apropriados ao produto e investimentos. Em seguida, divide-se os custos em diretos e indiretos. Custos diretos são adequados aos produtos de acordo com medições de consumo apresentadas. Já os custos indiretos são adequados por meio de rateio (MEGLIORI, 2012, apud, SILVA; SOUSA; CAMPOS, 2016).

A parte da pesquisa que levantará os gastos da empresa, se dará por dados coletados no último ano através de registros realizados em planilhas, que são alimentadas com informações de notas fiscais, anotações do livro caixa e envelopes contendo todos os comprovantes de compras e pagamentos realizados na mesma.

No que diz respeito aos produtos fabricados, todos os ingredientes que compõem as receitas serão pesados antes e depois de serem processados na primeira etapa, ou seja, produção e forneamento, e serão pesados após a inclusão das coberturas.

Assim, todos os ingredientes serão calculados pelo peso correspondente que é agregado a receita, bem como os outros gastos que são acumulados até a finalização do processo de produção (produto acabado), como embalagens, etiquetas, etc.

Por fim, aplicado o modelo elaborado (com base no custeio por absorção) e tendo em mãos os preços praticados em cada produto, foi possível analisar se a empresa de fato está tendo algum lucro, se está apenas cobrindo custos ou ainda se está tendo algum tipo de prejuízo.

3 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Para a aplicação do modelo elaborado, após análise, foram escolhidos os produtos que geram uma maior demanda para a empresa para realização do estudo. Sendo eles: Produto A, Produto B, Produto C, Produto D e Produto E.

Através da entrevista aplicada à gestora do estabelecimento, percebeu-se que a empresa não possui nenhum sistema para gerenciar seus custos. Os dados colhidos junto da empresa, para a aplicação do modelo elaborado, são equivalentes à média mensal anual.

3.1 Alocação dos custos fixos e variáveis

Após definidos os produtos a serem analisados foi realizado o primeiro passo do modelo proposto (embasado no custeio por absorção), que consiste em identificar os gastos que são custos, alocando estes aos produtos produzidos em certo período. Uma vez identificados os custos, estabeleceu-se uma classificação entre variáveis e fixos. Os custos variáveis reconhecidos encontram-se na Tabela 1:

Tabela 1- Custos Variáveis Produtos A, B, C, D e E

CUSTOS VARIÁVEIS		CUSTOS VARIÁVEIS		CUSTOS VARIÁVEIS		CUSTOS VARIÁVEIS		CUSTOS VARIÁVEIS	
PRODUTO A		PRODUTO B		PRODUTO C		PRODUTO D		PRODUTO E	
INGREDIENTE 1	R\$ 1,07	INGREDIENTE 1	R\$ 1,20	INGREDIENTE 1	R\$ 1,20	INGREDIENTE 1	R\$ 0,20	INGREDIENTE 1	R\$ 2,15
INGREDIENTE 2	R\$ 1,32	INGREDIENTE 2	R\$ 0,80	INGREDIENTE 2	R\$ 0,80	INGREDIENTE 2	R\$ 0,04	INGREDIENTE 2	R\$ 0,22
INGREDIENTE 3	R\$ 0,09	INGREDIENTE 3	R\$ 1,00	INGREDIENTE 3	R\$ 1,00	INGREDIENTE 3	R\$ 0,01	INGREDIENTE 3	R\$ 0,05
INGREDIENTE 4	R\$ 0,19	INGREDIENTE 4	R\$ 1,36	INGREDIENTE 4	R\$ 1,36	INGREDIENTE 4	R\$ 0,50	INGREDIENTE 4	R\$ 0,30
INGREDIENTE 5	R\$ 2,13	INGREDIENTE 5	R\$ 1,02	INGREDIENTE 5	R\$ 1,02	INGREDIENTE 5	R\$ 0,17	INGREDIENTE 5	R\$ 0,22
INGREDIENTE 6	R\$ 0,43	INGREDIENTE 6	R\$ 0,31	INGREDIENTE 6	R\$ 0,31	INGREDIENTE 6	R\$ 0,19	EMBALAGEM	R\$ 0,20
INGREDIENTE 7	R\$ 0,80	INGREDIENTE 7	R\$ 0,20	INGREDIENTE 7	R\$ 0,20	INGREDIENTE 7	R\$ 1,04	GÁS	R\$ 0,27
INGREDIENTE 8	R\$ 0,21	INGREDIENTE 8	R\$ 0,91	INGREDIENTE 8	R\$ 0,95	EMBALAGEM	R\$ 0,20		
INGREDIENTE 9	R\$ 0,45	INGREDIENTE 9	R\$ 0,58	INGREDIENTE 9	R\$ 2,39	GÁS	R\$ 0,50		
EMBALAGEM	R\$ 0,65	EMBALAGEM	R\$ 1,60	INGREDIENTE 10	R\$ 0,13				
GÁS	R\$ 0,83	GÁS	R\$ 0,83	EMBALAGEM	R\$ 1,60				
				GÁS	R\$ 0,83				
Subtotal:	R\$ 8,17	Subtotal:	R\$ 9,81	Subtotal:	R\$ 11,79	Subtotal:	R\$ 2,85	Subtotal:	R\$ 3,41

Fonte: Aatoria própria (2020)

Os custos fixos encontram-se na Tabela 2:

Tabela 2 - Custos Fixos

CUSTOS FIXOS	
ÁGUA GALÃO	R\$ 20,00
ALUGUEL	R\$ 900,00
DÉCIMO TERCEIRO	R\$ 250,00
ENCARGOS	R\$ 248,85
ENERGIA ELÉTRICA	R\$ 130,00
FÉRIAS	R\$ 85,00
PAGAMENTO FUNCIONÁRIOS	R\$ 3.000,00
PRODUTOS DE LIMPEZA	R\$ 35,00
SINDICATO	R\$ 15,67
Subtotal:	R\$ 4.684,52

Fonte: Autoria Própria (2020)

3.2 Rateio dos custos fixos

Concluída a etapa de separação dos custos em fixos e variáveis, faz-se necessário ratear os custos fixos para as unidades produzidas, para isso deve-se estabelecer a quantidade produzida por mês (QPPM) de cada produto e o tempo gasto por unidade produzida (TGPUP).

Para levantar a quantidade produzida no mês, foram coletados dados de 3 meses da venda de cada produto e estabelecida uma média mensal; já o tempo de produção foi apurado mediante a observação e marcação do tempo gasto com o produto a partir do momento em que o primeiro ingrediente entra na primeira máquina, passando pelos processos de modelagem, crescimento, forneamento, resfriamento e embalagem de cada item. Por fim, o produto entre QPPM e TGPUP, resulta no tempo total gasto por mês (TTGPM) na produção de cada item como mostra a Tabela 3:

Tabela 3 – Tempo total gasto mensalmente com a produção

PRODUTO	QVPM	TGPUP	TTGPM
A	72 unidades	15 minutos	1080 minutos
B	395 unidades	15 minutos	5925 minutos
C	133 unidades	15 minutos	1995 minutos
D	168 unidades	15 minutos	2520 minutos
E	76 unidades	20 minutos	1520 minutos
Fonte:		Subtotal:	13040 minutos

Autoria Própria (2020)

Feito isso, faz-se necessário pegar o total dos custos fixos mensais (TCFM) e dividir pelo total de minutos trabalhados no mês (TMTM) encontrando a proporção de custo fixo/minuto (CFM) trabalhada na produção, como representa a equação a seguir:

$$CFM = \frac{TCFM}{TMTM} \longrightarrow CFM = \frac{4684.52}{13040} \longrightarrow CFM \cong R\$ 0.36$$

Agora, já que se sabe o valor do minuto trabalhado, este deve ser multiplicado pelo tempo de produção de cada produto, encontrando, assim, o custo fixo por unidade produzida, como mostra a Tabela 4:

Tabela 4 – Custo fixo por unidade produzida

PRODUTO	TGPUP	CFH	CFPUP
A	15 minutos	R\$ 0,36	R\$ 5,39
B	15 minutos	R\$ 0,36	R\$ 5,39
C	15 minutos	R\$ 0,36	R\$ 5,39
D	15 minutos	R\$ 0,36	R\$ 5,39
E	20 minutos	R\$ 0,36	R\$ 7,18

Fonte: Autoria Própria (2020)

Tendo já definido o custo variável (CV) e o custo fixo (CF) unitário, resta somá-los para estabelecer o custo total da unidade produzida (CTUP), como mostra a Tabela 5:

Tabela 5: Custo total da unidade produzida

PRODUTO	CV	CF	CTUP
A	R\$ 8,17	R\$ 5,39	R\$ 13,56
B	R\$ 9,81	R\$ 5,39	R\$ 15,20
C	R\$ 11,79	R\$ 5,39	R\$ 17,18
D	R\$ 2,85	R\$ 5,39	R\$ 8,24
E	R\$ 3,41	R\$ 7,18	R\$ 10,59

Fonte: Autoria Própria (2020)

Com o custo total do produto elaborado, resta compará-lo ao preço de venda do produto, como mostra a Tabela 6:

Tabela 6 - Custo unitário x Valor de Venda

PRODUTO	CUSTO UNITÁRIO	VALOR DE VENDA
A	R\$ 13,56	R\$ 16,00
B	R\$ 15,20	R\$ 21,00
C	R\$ 17,18	R\$ 21,00
D	R\$ 8,24	R\$ 9,50
E	R\$ 10,58	R\$ 12,00

Fonte: Autoria Própria (2020)

Com esses resultados em mãos, uma nova entrevista foi realizada com a gestora da empresa afim de apresentá-los junto a um novo relatório gerencial que se encontra no Anexo II, buscando identificar toda representatividade deste estudo no dia-a-dia da empresa de agora em diante.

Diante do exposto, foram apontados vários pontos relevantes, que outrora não haviam sido observados de forma minuciosa como, por exemplo, a lucratividade, que de modo geral está muita baixa do que se imaginava, sendo que praticamente quase não é viável continuar fabricando os produtos D e E.

Como medidas, a princípio pretende-se estudar a inserção de novos produtos que tenham alta rotatividade para que os custos fixos possam ser diluídos ainda mais, como por exemplo, bebidas geladas, visto que na empresa tem uma geladeira que funciona ociosamente. Sendo assim, diante de um gasto já existente com energia, seria interessante testar essa possibilidade colocando exemplares das bebidas disponíveis no balcão principal para atrair os clientes e assim experimentar a saída desses produtos.

De modo geral, refletiu-se que, esse não controle de custos e a má elaboração de preços poderia acarretar em sérias consequências, pois no dia-a-dia, não se consegue perceber os custos totais de produção.

Enfim, afirmou-se que esse estudo foi positivo e contribuiu muito para um novo comportamento na gestão da empresa, que agora consegue reconhecer os custos fixos e variáveis, e esse entendimento se faz útil na tomada de decisões, na precificação de novos produtos, na viabilidade de inserir determinados produtos, se é possível dar descontos ou não para clientes assíduos e ainda entender como o tempo de fabricação tem relação com o processo de rateio dos custos fixos.

Pode-se afirmar de acordo com Gomes et al. (2015), que o fator custo é extremamente importante por ser o que vai garantir a sobrevivência da empresa, e principalmente que além de conhecer sobre os custos dos produtos, é imprescindível buscar formas de otimizá-los sempre, porém, sem atrapalhar outros pontos relevantes como a qualidade e atendimento ao cliente e ainda assim, oferecer um produto competitivo no mercado.

Iarczewski (2013), confirma que com as informações levantadas na aplicação do método de custeio, um gestor pode planejar seu negócio, conhecer os limites impostos e ter mais segurança para tomar decisões, pois suas incertezas diminuem. Diz ainda, que o levantamento de dados através de planilhas, auxiliam muito no gerenciamento, na precificação de produtos, no entendimento da demanda e ainda ajuda a desenvolver estratégias para aumentar as vendas.

Gonçalves, Brandão e Campos (2019) dizem que a partir do momento que uma empresa entende bem a estratégia mais coerente para o seu negócio, ela começa a gastar menos e lucrar mais e isso significa fazer uma análise de custos eficiente, compreender fatores relevantes dentro da organização, gerenciar e controlar gastos e por consequência saber onde, como e quando investir, além de reduzir significativamente as perdas.

Santos (2000, apud, BORGES; et al., 2010) diz que é de suma importância para a empresa conhecer seus custos, pois não estar a par destes trás uma grande instabilidade econômica e impede seu crescimento. Conhecendo o custo da unidade vendida, a empresa terá um maior auxílio para uma tomada de decisões mais eficiente (DUTRA, 1995, apud, BORGES et al., 2010).

Segundo Lima e Filho (2016), a aplicação de um método de custeio tem como objetivo definir etapas simples que separam os gastos das receitas em uma

organização e, como consequência, através da análise de dados obtidos em planilhas elaboradas de forma simples contendo custos e despesas, pode-se tomar decisões.

4 CONCLUSÃO

A aplicação de um modelo de gestão de custos (embasado no custeio por absorção) na empresa campo de estudo, foi de suma importância, pois fez notória a precificação equivocada que estava ocorrendo e as consequências graves da ausência de uma gestão adequada nesse quesito a longo prazo.

Pela visão da gestora, concluiu-se que o conhecimento adquirido através desse estudo, será essencial para tomar decisões diversas como: compra de matéria-prima; viabilidade de fabricação de produtos baseada em horas trabalhadas e na precificabilidade; quantidade a se produzir e ainda agregar ou não novos produtos, pensando no rateio dos custos fixos.

Analisou ainda, que antes do estudo, a precificação tinha como base um concorrente próximo, porém, uma pesquisa levando em conta pontos importantes nesse contexto nunca foi realizada. Além disso, como a precificação era feita sem considerar o tempo de fabricação, existia a falsa impressão de que havia um controle equilibrado nas finanças.

Enfim, com este artigo, foi possível concluir que a empresa em questão não possuía uma estratégia de custos eficiente para alavancagem de seus produtos, tanto que com a aplicação do método de custeio, foi possível visualizar que alguns produtos quase não eram viáveis para se produzir.

Sendo assim, através deste estudo, a gestora poderá dar continuidade na utilização do modelo estabelecido como estratégia para gerir e desenvolver seu empreendimento num contexto mais competitivo de mercado.

Concluiu-se que esse estudo foi de grande valia para a empresa, para os orientandos e principalmente para futuras pesquisas científicas, pois atingiu os objetivos propostos, mostrando a eficiência da implantação de um método de custeio para auxiliar na precificação de produtos, bem como base na gestão estratégica de um negócio e, por consequência, nas tomadas de decisão.

O estudo limitou-se a elaboração de um modelo específico (embasado no custeio por absorção) e sua aplicação em uma empresa. Outros estudos utilizando

uma amostragem maior de empresas, bem como a possibilidade de se explorar outros modelos/métodos faz-se necessário para contribuir com os resultados obtidos até o momento.

REFERÊNCIAS

BONA, André. **Empreendedorismo no Brasil: Uma análise nos dias de hoje**. André Bona, 2019. Disponível em: <https://andrebona.com.br/empreendedorismo-no-brasil-uma-analise-nos-dias-de-hoje/>. Acesso em: 07 fev. 2019.

BELMONTE, Victor Antônio Barros; FREITAS, Wesley Ricardo de Souza. **Empresas Familiares e a Profissionalização da Gestão: Estudo de Casos em Empresas Paulistas**. Revista de Administração da Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, v. 6, n. 1, p. 71-89, 2013. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/2734/273428927006.pdf>. Acesso em: 15 set. 2019

BORGES, Alisson Lucas de Castilhos. **Custeio por Absorção: Estudo de Caso Em Uma Padaria de Jaquirana/RS**. Universidade de Caxias do Sul, Caxias do Sul, p. 1-47, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ucs.br/xmlui/handle/11338/3192>. Acesso em: 06 set. 2020.

BORGES, A. P. et al. **A Análise da Gestão de Custos da Clazer Indústria de Confecções Ltda**. Faculdade Assis Gurgacz, Cascável, p. 1-73, 2010. Disponível em: <https://www.fag.edu.br/upload/graduacao/tcc/51378b002eba7.pdf>. Acesso em: 10 out. 2020.

BRANDÃO, Cláudio de Oliveira; CAMPOS, Suzimar Pereira de Oliveira; GONÇALVES, Antonia Maria Martins. **A importância de utilizar a análise de custo como ferramenta de gestão**. Revista Faipe, v. 9, n. 1, p. 12-17, 2019. Disponível em: <http://www.revistafaipe.com.br/index.php/RFAIPE/article/view/127>. Acesso em: 06 out. 2020.

Conselho Regional De Contabilidade Do Estado De São Paulo (CRC-SP). **Manual de técnicas e práticas de gestão estratégica de custos nas pequenas e médias empresas**. São Paulo: 2011. Disponível em:

<<https://www.passeidireto.com/arquivo/42684120/pdf-manual-de-tecnicas-e-praticas-de-gestao-estrategica-de-custo-nas-pequenas-e->>. Acesso em: 28 ago. 2020.

CORREIA, Maria da Conceição Batista. **A observação participante enquanto técnica de investigação**. Unidade de Investigação e Desenvolvimento em

Enfermagem, Pensar Enfermagem, v. 13, n. 1, p. 30-36, 2009. Disponível em: <<http://comum.rcaap.pt/handle/10400.26/23968>>. Acesso em: 06 mai. 2020

FERREIRA, José Antônio Stark. Contabilidade de Custos. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

GOMES, A. et al. **A Gestão Estratégica Como Diferencial Como Competitivo Para Micro e Pequenas Empresas**. Faculdades Integradas do Vale do Ribeira, São Paulo, p. 1-10, 2015. Disponível em: <http://portal.unisepe.com.br/unifia/wp-content/uploads/sites/10001/2018/06/1gest_estrategica_custos.pdf>. Acesso em: 06 out. 2020.

HESPANHOL, Gustavo; FONTANA, Karen Hackbart Souza. **Utilização das práticas de gestão estratégica de custos para tomada de decisão: Estudo em uma empresa varejista de Grande Porte**. Revista Espácios, Venezuela, v. 38, n. 53, p. 1-14, 2017. Disponível em: <<https://www.revistaespacios.com/a17v38n53/a17v38n53p28.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2020.

IARCZEWSKI, Ana Maria Weiss. **Gestão de Custos Em Uma Empresa Agroalimentícia Situada No Oeste do Paraná**. Universidade Tecnológica do Paraná, Medianeira, p. 1-58, 2014. Disponível em: <http://repositorio.roca.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/2348/1/MD_COENP_2013_2_02.pdf>. Acesso em: 06 out. 2020.

LIMA, Fúlvia; FILHO, Rodolfo. **Gestão estratégica de custos: custeio por absorção em pequenas empresas em Recife, PE, Brasil**. Universidade Federal Rural de Pernambuco, p. 1-13, 2016. Disponível em:

<https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1518-70122016000300528&script=sci_arttext>. Acesso em: 10 out. 2020.

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

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEGLIORINI, E. **Custos: Análise e Gestão**. 2 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

MEGLIORINI, E. **Custos: Análise e Gestão**. 3 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2011.

NAGLE, T. T.; HOGAN, J. E. **Estratégia e táticas de preços**. 4a ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JUNIOR, Jose Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica: Textos e Casos Práticos com solução**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PEREIRA, Cláudia Catarina; ERTHAL, Rúbia Carla. **Implantação do Sistema de Custeio Por Absorção Em Uma Empresa Têxtil do Município de Brusque-SC**. Santa Catarina, v. 2, n. 1, p. 1-9, 2016. Disponível em: <<https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/cccg/article/view/10215>>. Acesso em: 06 set. 2020.

PROETTI, Sidney. **As Pesquisas Qualitativa e Quantitativa Como Métodos de Investigação Científica: Um Estudo Comparativo e Objetivo**. Adamantina, v. 2, n. 4, p. 1-23, 2017. Disponível em: <<http://www.periodicos.unifai.edu.br/index.php/lumen/article/view/60/88>>. Acesso em: 03 out. 2020.

RODRIGUES, B. P; BRITO, F. M. S; CAMPANHARO, W. A. **Pesquisa Qualitativa versus Quantitativa**. Universidade Federal do Espírito Santo, Jerônimo Monteiro, p. 1-22, 2011. Disponível em: <<https://www.passeidireto.com/arquivo/6199918/pesquisa-qualitativa-versus-quantitativa-trabalho-2011-1>>. Acesso em: 07 ago. 2020.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 23 ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, J. P. S; SOUSA, A. A. S; CAMPOS, B. N. S. **Aplicação do Sistema de Custeio por Absorção Em Uma Empresa de Pequeno Porte no Setor Varejista**. XXXVI ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, João Pessoa, p. 1-17, 2016. Disponível em: http://www.abepro.org.br/biblioteca/TN_STO_226_316_30133.pdf. Acesso em: 04 set. 2020.

ZIMMERMANN, Taiani; VIEIRA, Euselia Pavaglio. **Gestão Estratégica de Custos, Preços e Resultados: Um Estudo de Caso Em Uma Loja de Perfumes e Cosméticos**. Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, p. 1-26, ANO. Disponível em: <https://bibliodigital.unijui.edu.br:8443/xmlui/bitstream/handle/123456789/5553/Taiani%20Zimmermann.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 08 out. 2020.

ANEXO I - QUESTIONÁRIO QUALITATIVO

Seguem as questões-chave da entrevista:

- 1) Como são definidos os preços de novos produtos?
- 2) Os preços são reajustados de tempo em tempo?
- 3) Os preços que a empresa pratica, está de acordo com o mercado, está acima ou abaixo?
- 4) Os preços dos produtos estão defasados? A empresa pode estar tendo prejuízo por conta disso?
- 5) A senhora sabe a importância de conhecer e controlar custos?
- 6) Os gastos, os custos de produção e as perdas, são controlados/contabilizados atualmente? Como?
- 7) Sabe o que são custos fixos e variáveis de produção?
- 8) A empresa faz uso de planilhas ou algum outro recurso para registro de seus custos e despesas? Se sim, com que frequência é realizado?
- 9) A empresa tem custos muito altos com tarifas bancárias e administradoras de máquina de cartão?
- 10) A empresa faz o rateio de todos os custos que tem entre os produtos fabricados, mesmo os que não tem relação direta com a fabricação dos mesmos?
- 11) Já foi realizado um levantamento de todas as despesas administrativas, ou seja, todas aquelas necessárias para o funcionamento da empresa, como manutenção de equipamentos, fornecedores, aluguel, impostos, remunerações, energia elétrica, telefone, internet e material de escritório?
- 12) É possível identificar oportunidades de redução de custos no dia-a-dia?
- 13) A empresa está ciente de que a formação dos preços deve andar lateralmente com a apuração de todos os custos?

ANEXO II - QUESTIONÁRIO QUANTITATIVO

Seguem as questões-chave da entrevista:

- 1) A senhora esperava esses resultados?
- 2) Como os resultados desta pesquisa impactaram na gestão geral da empresa?
- 3) Esta pesquisa contribuiu para o entendimento de como deve ser feita a precificação dos produtos?
- 4) Esta pesquisa vai auxiliar nas tomadas de decisões de agora em diante?
- 5) Quais medidas a senhora pretende tomar a partir desses resultados?
- 6) Como esse resultado afetou o ponto de vista da senhora?
- 7) A senhora considera esse resultado positivo ou negativo?
- 8) A senhora acha muito difícil manter a aplicação deste método?
- 9) Através deste método, foi mais fácil visualizar os gastos relativos à produção de cada produto e seus respectivos lucros e prejuízos?
- 10) A senhora acha viável continuar produzindo os produtos D e E ?
- 11) A senhora acha que este método pode ser usado para gerir a empresa de maneira mais estratégica?
- 12) Esse estudo contribuiu para a senhora entender a importância de conhecer e controlar custos?
- 13) Qual o aprendizado que a senhora considerou mais relevante participando deste estudo?