

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ

EDUARDO DOS SANTOS CAVASSINI

**PROPOSIÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO PELA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO
PARA UMA REDE MOVELEIRA VAREJISTA**

LONDRINA

2021

EDUARDO DOS SANTOS CAVASSINI

**PROPOSIÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO PELA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO
PARA UMA REDE MOVELEIRA VAREJISTA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Engenharia de Produção, do Departamento de Engenharia de Produção, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. José Ângelo Ferreira

LONDRINA

2021

EDUARDO DOS SANTOS CAVASSINI

**PROPOSIÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO PELA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO
PARA UMA REDE MOVELEIRA VAREJISTA**

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação
apresentado como requisito para obtenção do título de
Bacharel em Engenharia de Produção da Universidade
Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR).

Data de aprovação: 16/agosto/2021

José Ângelo Ferreira
Doutor
Universidade Tecnológica Federal do Paraná

Silvana Rodrigues Quintilhano
Doutora
Universidade Tecnológica Federal do Paraná

Rogério Tondato
Doutor
Universidade Tecnológica Federal do Paraná

LONDRINA
2021

RESUMO

A expectativa de toda empresa é realizar transações que resulte em lucro. Para as empresas de pequeno porte, especialmente de cunho familiar, o controle financeiro costuma ser negligenciado e tratado de forma conjunta a renda da família. Os métodos de custeio figuram como importante ferramenta que auxilia nos processos de decisão, cujo principal objetivo é a separação de custos variáveis e custos fixos, além de definir qual seu peso dentro do preço de venda do produto. Nesse sentido, este trabalho buscou desenvolver um modelo de Método de Custeio pela Margem de Contribuição numa Rede de Comércio Varejista de Móveis Localizada no Estado de São Paulo. Para este estudo, foi realizada uma pesquisa-ação, onde houve a aplicação do Método de Custeio por Margem de Contribuição utilizando como base o mês de março de 2020 na empresa. A aplicação do método de custeio se mostrou bem-sucedida, indicando quais os produtos que possuem maiores potenciais para auxiliarem na receita da empresa.

Palavras-chave: Método de Custeio; Margem de Contribuição; Móveis.

ABSTRACT

The main purpose of every business company is to achieve the most profit over sales. For small companies, especially those family businesses, the financial control used to be neglected and treated as family income. All costing methods figures as the most important tool in the decision-making process, which relays in separating all fixed expenses and the variable ones, besides allowing to identify the individual contribution to the final price of items. Therefore, this work aimed to develop the contribution margin as costing system to a Furniture Retail Network located in São Paulo State. This study is characterized as an action-research, being utilized the Contribution margin as costing method to evaluate the finances from March 2020. The specific method utilized showed to be successful, indicating which products have the majors potentials to contribute to the company income.

Keyword: Costing method; Contribution Margin; Furniture retail.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Demonstração da variação dos custos variáveis dependendo do valor de vendas. Enquanto os custos totais (linha azul) tendem a variar proporcionalmente com o aumento das vendas, os custos fixos (linha laranja) mantêm-se estáveis. Fonte: o autor (2021).....	22
Figura 2: Organograma simplificado da Gestão da Empresa. Fonte: a Empresa (s/a)	33

LISTA DE TABELAS

TABELA 1: Demonstrativo dos Custos variáveis sobre as vendas da empresa.....	34
TABELA 2: Demonstrativo dos Custos Fixos da empresa.	34
TABELA 3: Descrição dos produtos e cálculos dos custos variáveis individuais e total para cada um dos produtos analisados, calculados em real.	37
TABELA 4: Cálculo das Margens de Contribuição para cada um dos produtos vendidos pela empresa.	40
TABELA 5: Descrição dos valores de Custo Fixo Unitário, Custo Total e Preço de Venda Final do Item.	42

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
2. OBJETIVOS	11
2.2 Objetivos Específicos.....	11
3. JUSTIFICATIVA	12
4. REFERÊNCIAL TEÓRICO	13
4.2 Conceitos e Objetivos sobre Custos.....	17
4.3 Classificação de Custos.....	20
4.4 Sistemas de Custeio: Princípios e Métodos.....	25
5. MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA	31
5.1 Natureza da Pesquisa.....	31
5.2 Caracterização do Objetivo.....	31
5.3 Procedimento Técnico	32
5.4 Coleta e Apresentação de Dados	32
5.5 Caracterização da Empresa	32
5.6 Estrutura Administrativa.....	33
6. RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	34
6.1 Custos Variáveis.....	34
6.2 Custos Fixos	34
6.3 Custeio por Margem de Contribuição	35
6.3.1 Custos Variáveis	35
6.3.2 Cálculos das margens de contribuição.....	39
6.3.3 Custo Fixo	41
6.3.4 Custo do Item.....	41
6.3.5 Preço de Venda Final.....	41
7. CONSIDERAÇÕES FINAIS	45
8. REFERÊNCIAS.....	46
ANEXO 1	48
ANEXO 2	49

1. INTRODUÇÃO

A expectativa de toda empresa é realizar transações que resulte em lucro. Quando se trata de empresas fornecedoras de bens, o lucro está diretamente relacionado com um saldo positivo entre a diferença dos valores de custo e de venda, sendo essencial que haja consciência financeira de tais processos.

Para as empresas de pequeno porte, especialmente as de cunho familiar, o controle financeiro costuma ser negligenciado e tratado de forma conjunta a renda da família, frequentemente subjugando a separação entre o patrimônio da empresa e o patrimônio particular (GONÇALVES, 2000), onde a produtividade não é calculada de maneira científica e os achismos tomam conta das tomadas de decisões. A aplicação dos conceitos da gestão de custos e financeiro, trazem o amadurecimento necessário para que uma empresa familiar varejista possa se manter firme no mercado, mesmo em momentos de crise e que, combinado à melhora nos processos que envolvem a prestação de serviços, podem fazer com que a empresa prevaleça sobre outras de maior porte.

Neste contexto, os métodos de custeio figuram como importante ferramenta que auxilia nos processos de decisão, podendo ser definidos como: “a forma como as empresas agregam ao preço de venda seus custos de fabricação. O principal objetivo é a separação de custos variáveis e custos fixos e definir qual seu peso dentro do preço de venda do produto (COSTA, 2021, s/n).”

Dessa forma, atribuir os custos fixos da produção de forma confiável é imprescindível para que a precificação e consequente rentabilidade da empresa seja favorável. Esses métodos visam determinar o valor dos objetos, reduzir os custos e escolha dos meios de produção, maximizar processos, determinar o volume a ser produzido, designar dos produtos, monitoramento de performance, entre outros (GUPTA e GALLOWAY, 2003; ABBAS; GONÇALVES e LEONCINE, 2012). É através dessa determinação, com o máximo de acurácia, que é possível que sejam realizadas escolhas adequadas, como a precificação e a introdução ou extinção de produtos dentro de um mercado competitivo (WERNKE, 2017), sendo uma ferramenta de acentuada importância gerencial nas tomadas de decisão (KHATAIE; BULGAK e SEGOVIA, 2011).

Atualmente, existem diversos métodos de custeio, desenvolvidos com o intuito de suprir as diferentes demandas da empresa na qual serão aplicados e de acordo com a necessidade dos gestores (ABBAS; GONÇALVES e LEONCINE, 2012). Entre eles, pode-se citar: Custeio por Absorção, Custeio por Variável ou Direto, Custeio Padrão, Centro de Custo (RKW), Sistema ABC (*Activity-based-costing*), Unidade de Esforço de Produção (UEP), Contabilidade de Ganho (*Throughput Accounting*), Custo Alvo e Margem de Contribuição.

2. OBJETIVOS

2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho é propor a aplicação do Custeio pelo Método da Margem de Contribuição para uma empresa do ramo varejista de móveis do Estado de São Paulo.

2.2 Objetivos Específicos

- Elaborar um referencial teórico sobre Gestão de Custos;
- Coletar dados para construção do método;
- Desenvolver modelo de Custeio pela Margem de Contribuição;

3. JUSTIFICATIVA

A identificação correta dos custos dentro de uma empresa torna-se cada vez mais importantes para possibilitar que as empresas sejam capazes de tomarem decisões de gestão maximizadas (SEVERIANO-FILHO e MELO, 2006; SOUZA e CRUZ, 2009), principalmente dentro de um contexto global altamente competitivo, ou “conhecer os custos [...] é fundamental para se ter a capacidade mínima e necessária para conduzir os negócios neste competitivo ambiente (ELIAS *et al.*, 2009, p.2)”.

Considerando que a precificação é um passo essencial para garantir que a empresa consiga lucro em suas transações, a aplicação de uma metodologia científica em dados empíricos é importante, não apenas enquanto meio de aplicação prática da teoria, mas também como forma de validação desta teoria frente à diversas situações, como o realizado neste trabalho e aos benefícios trazidos por ela aos empresários.

Entender o funcionamento das diferentes ferramentas criadas para um determinado fim, auxiliar-me-á enquanto profissional graduado na área, permitindo aplicar os conhecimentos adquiridos durante o bacharelado em Engenharia de Materiais no mercado de trabalho.

Compreender as metodologias que auxiliam os processos de tomada de decisão e ser capaz de aplicá-las de modo eficiente no mercado de trabalho é uma premissa importante a todo graduando e, conseqüentemente, importante para a devolutiva socioeconômica dos investimentos nas Universidades Públicas.

Assim, a relevância deste estudo centra-se na identificação de eventuais dificuldades na utilização de práticas da gestão de custos por parte de uma Rede de Comércio Varejista de Móveis Localizada no Estado de São Paulo, visando utilizar os conhecimentos gerados ao longo do bacharelado em Engenharia de Produção para auxiliar nas tomadas de decisões futuras, além de propor um modelo de gestão de custos específico para a empresa.

4. REFERÊNCIAL TEÓRICO

4.1 Importância da Gestão de Custo na Empresa

Em um mercado competitivo, conhecer custos é essencial para se gerir qualquer negócio com sucesso, independente do ramo (comercial, industrial, prestador de serviço) e do tamanho (pequeno, médio ou grande). Entretanto, lançar valores e realizar cálculos não significa a operacionalização de um sistema de custo, mesmo que atendam a alguma lógica ou modelo aplicado em outras empresas pois “para ser útil, o custo deve atender às necessidades para as quais foi calculado” (MEGLIORINI, 2012, p. 1) de acordo com as particularidades da organização em questão.

No Brasil, o impacto da concorrência vinda do mercado externo através da globalização acelerada e após a abertura do país ao mercado internacional, a partir do início da década de 90, transformou a gestão de custos das empresas nacionais ao permitir que companhias estrangeiras chegassem até o consumidor brasileiro com produtos superiores em tecnologia, qualidade e competitividade mercadológica (FERREIRA, 2007).

A contabilidade de custos entregues pelas firmas à época, apenas forneciam informações básicas e padronizadas dos custos aos gestores, que por sua vez, tomavam decisões administrativas importantes se baseando em técnicas simples de rateio sobre os custos fixos pela mão-de-obra ou horas/máquina trabalhadas por exemplo (FERREIRA e SOUZA, 2002).

Dessa maneira, surge a necessidade de dominar os processos e entender a metodologia de custeio através de uma gestão dos custos, a fim de proporcionar dados que também apresentassem um caráter gerencial pois a Contabilidade de Custos, oriunda da Contabilidade Financeira, surgiu da necessidade de avaliar os estoques apenas, não contemplando quaisquer aspectos de controle e tomada de decisão (MARTINS, 1995).

A Contabilidade Financeira é feita para apreciação de usuários externos, formando os valores que aparecem nas demonstrações contábeis de balanço (demonstração econômica), a partir de princípios e normas a serem seguidos. Dessa maneira, a apuração dos custos obtida por essa Contabilidade utilizava esses valores

para posterior interpretação através de uma conta bem simples (Equação 1) (FERREIRA, 2015, p. 3):

$$ESTOQUE_{INICIAL} + COMPRAS - ESTOQUE_{FINAL} = CUSTO \quad (1)$$

Estoque_{inicial}: estoque no início do período

Compras: compras durante o período

Estoque_{final}: estoque no final do período

Custo: custo das mercadorias vendidas no período

Entretanto, a apuração do custo de um produto ou serviço possui outros elementos além do estoque físico e das compras, como energia, aluguel e outros. A partir do momento que a Contabilidade de Custos é desfrutada para gerir os custos nas empresas, esta deixa de ser um instrumento contábil para se tornar um instrumento de gerenciamento empresarial (FERREIRA, 2015).

O impacto da concorrência estrangeira no Brasil provocou essa reflexão administrativa sobre a estrutura de gerenciamento dos custos nas empresas do país (FERREIRA, 2007). A precificação realizada pelas empresas à época focava exclusivamente no lucro que se pretendia obter e o somava aos custos de aquisição e transformação do produto ou serviço (FERREIRA e SOUZA, 2002). Esta maneira de pensar o negócio era endossado pelo cenário inflacionário vigente no Brasil e impossibilitava ao consumidor estabelecer qualquer referencial de preços, dando o poder de defini-lo às empresas (FERREIRA e SOUZA, 2002).

Segundo Ferreira (2007, p. 11), o preço de venda era definido (Equação 2):

$$CUSTO + LUCRO = PREÇO DE VENDA \quad (2)$$

Custo: obtido pelo empresário

Lucro: estabelecido pelo empresário

Preço de venda: resultante

Essa inflação sempre crescente, somada a falta de concorrência, camuflavam o amadorismo administrativo presente nas empresas brasileiras, tornando dispensável um sistema de custeio mais eficiente, uma vez que seus ganhos eram pouco perceptíveis, devido à falta de mensuração dos desperdícios causada pela variação diária da inflação, mascarando e encobrendo toda e qualquer perda (FERREIRA, 2015). Esse processo inflacionário antes do Plano Real (1994) absolvía

e absorvia todas as incompetências administrativas das empresas as custas dos clientes que literalmente pagavam o preço (FERREIRA e SOUZA, 2002).

A concorrência decorrente da abertura do mercado causou, segundo Ferreira (2015), uma mudança na concepção tradicional de custos, pois as empresas percebem que seu poder em determinar o preço de seus produtos e serviços vai para as mãos dos clientes, pautadas pelo mercado. Afinal, em economias de concorrência livre, um aumento de preço normalmente repercute de forma negativa no volume de vendas e, para tentar aumentar seus lucros, as empresas precisam encontrar formas de reduzir seus custos (SILVA e LINS, 2017).

Assim, de acordo com Ferreira e Souza (2002), vemos o lucro passar de determinante a determinado de acordo com as pressões por preço do mercado, enquanto o gerenciamento do custo torna-se uma meta estratégica e a principal maneira de maximizá-lo mantendo os preços competitivos em um jogo econômico globalizado cada vez mais acirrado, como Ferreira (2007, p. 12) relaciona (Equação 3):

$$PREÇO - CUSTO = LUCRO \quad (3)$$

Preço: definido pelo mercado

Custo: gerenciado pelo empresário

Lucro: resultado

Este novo cenário de estabilização da inflação foi golpe final da ineficiência de gestão financeira uma vez que as empresas brasileiras não podiam contar mais com essa poderosa aliada, sendo o lucro apenas um resultado da adequação dos custos ao preço praticado no mercado. Os problemas causados pelo desperdício, falta de qualidade e baixa produtividade foram rapidamente sentidos pelo consumidor, que por sua vez, passou a optar por produtos e serviços importados com qualidade superior e preço inferiores em comparação aos praticados pelas empresas nacionais (FERREIRA, 2015).

Muitas organizações que não perceberam essa mudança na dinâmica entre o custo e o preço de venda, devido as pressões surgidas (novos adversários, produtos substitutos, poder de negociação dos clientes, entre outros) a partir dessa nova concorrência no cenário, adotaram uma estratégia que, sem os critérios de custeio corretos, tornou-se suicida: ceder lucratividade para manter os clientes (FERREIRA e

SOUZA, 2002). Dessa maneira, essas empresas vieram a fechar sem conseguir conciliar lucratividade e rentabilidade com a concorrência (FERREIRA, 2007).

Diante desse novo panorama mercadológico repleto de novas opções, a importância do preço no processo decisório do cliente se torna máxima, e leva as administrações, segundo Ferreira (2007, p. 13), “a buscar um domínio absoluto sobre os seus custos” (Equação 4).

$$PREÇO - LUCRO = CUSTO ALVO \quad (4)$$

Preço: valor fixado pelo mercado

Lucro: valor necessário para garantir a rentabilidade do capital investido

Custo alvo: meta a ser perseguida pela organização

Nesse novo modelo matemático, o custo passa a ser um índice alcançado através de um planejamento por trás de todo o processo produtivo e administrativo do negócio, que visa um custo-alvo a se atingir para obter um lucro capaz de tornar o empreendimento rentável. É nesse estágio de maturidade que surgem as estratégias para otimização e racionalização dos seus centros de custos, através de treinamento do pessoal, estudos de *layouts*, reestruturação de processos, produtos e serviços aprimorados e implementação de novas metodologias (FERREIRA e SOUZA, 2002). Por meio dessa nova forma de encarar a administração privada, Ferreira conclui que (2007, p.13):

... assim que um sistema eficiente de custeio permite a empresa analisar [...] a eficácia dos seus processos, subsidia decisões que tem como objetivo o aumento da competitividade, gera informações para a gestão orçamentária, criando então condições para a administração traçar um caminho seguro para um crescimento sustentável, o que torna imprescindível a escolha do sistema de custeio mais adequado à sua realidade de mercado.

A utilização de um sistema de custeio se aplica a rentabilidade dos produtos e serviços, pois frequentemente as empresas desconhecem que parte de seu portfólio e unidades não contribuem com o lucro ou até mesmo o diminuem (FERREIRA e SOUZA, 2002). Custos não identificados ou classificados de forma incorreta podem maquiar todo um panorama e levar a empresa para caminhos fadados ao fracasso, pois o “desconhecimento da rentabilidade sempre confundida com lucratividade, mostram que ainda hoje muito tem que ser feito em matéria de custeio.” (FERREIRA e SOUZA, 2002, p. 16).

Atualmente, as empresas nacionais reconhecem que devido à concorrência acirrada, os métodos de custeios contábeis tradicionais não atendem mais aos requisitos de gestão empresarial modernos e que, enquanto o ciclo de vida dos produtos diminui, o grau de personalização aumenta continuamente gerando mudanças cada vez mais rápidas nas estruturas dos custos empresariais (FERREIRA, 2015).

Portando, conclui-se que a importância do conhecimento dos custos de todo negócio é imprescindível para a garantia de rentabilidade na composição dos preços de venda para comercialização. Os estudos relacionados vêm evoluindo com a perspectiva de que é o mercado quem dita o ritmo dos preços e conhecer seus custos operacionais e de produção são a chave para as tomadas de decisões assertivas.

4.2 Conceitos e Objetivos sobre Custos

Os custos são determinados com o objetivo de gerar lucro às empresas, através de um controle mais assertivo das operações, trazendo melhores condições para tomada de decisões. O entendimento assertivo de todo o conteúdo sobre o tema possibilita aos gestores uma melhor capacidade de lidar com os aspectos administrativos imprescindíveis para um negócio saudável (MEGLIORINI, 2012). Sua gestão subsidia políticas de redução de desperdícios (material, tempo, ociosidade), elaboração de orçamentos, precificação rentável, controle administrativo, precificação rentável, dentre outras (MEGLOIRINI, 2012).

Segundo Ferreira (2007), custo é o valor expresso em forma de moeda, decorrente de atividades e materiais consumidos na fabricação ou comercialização tanto de produtos como serviços, ou seja, é a remuneração dos recursos financeiros, humanos e materiais utilizados em qualquer processo empresarial. Sua gestão objetiva mensurar todo valor agregado desses produtos ou serviços fabricados (FERREIRA, 2015).

A partir do momento que se conhece os custos de uma empresa, é possível torná-la mais competitiva através de uma metodologia que determine os custos, a rentabilidade, e a viabilidade comercial e econômica de cada item comercializado (FERREIRA e SOUZA, 2002). Sem esse estudo, há o desconhecimento do lucro dos produtos comercializados, investimento em produção e esforço na venda de produtos

poucos rentáveis, dos custos das atividades da empresa, dentre outras consequências que ameaçam a estabilidade econômica dessa (FERREIRA, 2007).

De maneira geral, segundo Silva e Lins (2017), é possível distinguir três principais finalidades na gestão de custos ao auxiliar os gestores nas tomadas de decisão: avaliação do estoque, importante para a contabilidade financeira (balanço patrimonial e DRE) e para a contabilidade gerencial na determinação do estoque mínimo a ser mantido por exemplo; controle de desempenho, adotando informações sobre os objetos de custos, como receita e os gastos em torno dele; e por último, decisões de produção, compra, identificação rentável de produtos, precificação, entre outros.

No processo de gestão de custo, entender os conceitos e as terminologias dos custos é extremamente importante para o melhor entendimento de todo processo de custeio, a fim de realizar sua correta gestão através da diferenciação assertiva destes esforços realizados tanto para geração de receita quanto para a administração do negócio (MEGLIORINI, 2012; SILVA e LINS, 2017). Para se entender toda sistemática em torno desse conteúdo, é necessário conhecer o significado dos principais termos utilizados (MEGLIORINI, 2012; FERREIRA, 2017; SILVA e LINS, 2017):

- a) Gasto: compromissos financeiros assumidos por uma empresa sobre aquisições de recursos;
- b) Custo: gastos sobre a fabricação de produto, aquisição de mercadoria para revenda, ou prestação de serviço;
- c) Despesa: gastos administrativos e para realização de vendas, isto é, para geração direta de receita. Portanto, não se relacionam com a produção;
- d) Investimento: gastos em ativos para empresa, como materiais diversos, máquinas, veículos ou até mesmo outras empresas;
- e) Desembolso: pagamento da aquisição de um bem ou serviço que só acontece quando o recurso financeiro (dinheiro) sai da empresa de fato;
- f) Perda: gasto não intencional decorrente de fatores externos ou volume de produção incomum, não contabilizado no custo de produção;
- g) Centro de custo: setores da empresa onde se localizam os custos, podem ser produtivos (fabricação dos produtos ou serviços) e administrativos (atividades de caráter gerencial);

- h) Objeto de custo: qualquer item para o qual seus custos possam ser medidos;
- i) Qualidade: cumprir aquilo que foi proposto, isto é, atender as especificações técnicas com pontualidade e excelência;
- j) Desperdício: gastos que não agregam valor ao produto e que, portanto, o consumidor não está disposto a pagar.

Para ilustrar melhor, utiliza-se o exemplo de aquisição de uma matéria prima. A compra é um gasto e o pagamento um desembolso. Ao abastecer o estoque, tem-se um investimento devido ao registro do ativo. Em seguida, este insumo é utilizado na produção, e passa a ser um custo do centro de custo produtivo em questão. Concluindo a produção, estoca-se o produto gerando novamente um ativo, portanto, um investimento. A partir do momento que este produto é retirado do estoque para venda, tem-se o custo total da mercadoria. E por fim, quando esta é vendida, tem-se todos os gastos de venda, para retirada do estoque, transporte ao cliente dentre outras despesas administrativas (MEGLIORINI, 2012).

Como a perda não faz parte do custo de produção, ela não foi mencionada no exemplo anterior, mas esta surge a partir do momento em que a matéria-prima é inserida na produção. É comum que haja um desperdício nos processos produtivos e este é chamado de perda normal (SILVA e LINS, 2017). No caso da produção de sacolas plásticas por exemplo, segundo Ferreira (2015), é estimado um acréscimo de 10% do pedido inicial, pois no início da produção são acrescidos 10% a mais de matéria-prima para fabricação necessária e fazem parte do custo. Entretanto se o desperdício for maior do que essa quantia, essa diferença será considerada perda anormal e contabilizada a parte (FERREIRA, 2015).

Assim como a perda, a qualidade não se relaciona diretamente com o custo de produção, mas tem uma afinidade intrínseca com o termo explorado anteriormente, pois a falta de qualidade gera custos através de perdas na produção como por exemplo retrabalho, manutenção, trocas, devoluções e outros (SILVA e LINS, 2017). O mesmo acontece com os desperdícios, pois este tem relação direta com as perdas, uma vez que a ocorrência do primeiro pode onerar o processo produtivo da mesma forma que o segundo o faz. Exemplo: ociosidade, inspeção, estocagem etc. (SILVA e LINS, 2017).

Outro elemento não citado no exemplo foi o objeto de custo, pois este se estende para qualquer item que se deseje ter seus custos calculados, por exemplo, caso se queira saber o custo sobre o desenvolvimento de um novo brinquedo, então o objeto de custo será o projeto de desenvolvimento do mesmo, ou ainda, para determinar o custo de operação de um departamento específico dentro de uma empresa, o objeto de custo será este departamento em questão e assim por diante (SILVA e LINS, 2017).

4.3 Classificação de Custos

Todo gasto em uma empresa precisa ser classificado para uma gestão de custos de acordo com as necessidades dos gestores e o sistema de custeio utilizado. Através da apuração desses dados, que se encontram perfeitamente compreendidos e distribuídos, os objetivos citados no tópico anterior deste trabalho são atingidos (MEGLIORINI, 2012; FERREIRA, 2015).

Essa classificação depende do ponto de referência a ser considerado, seja ele aos produtos e serviços ofertados ou aos níveis de produção (MEGLIORINI, 2012). Este primeiro tipo de classificação acontece para que os custos se adequem aos produtos da seguinte maneira:

a) Custos Diretos: custos com ligação primordial de consumo ao produto ou serviço, tornando fácil a mensuração precisa ao objeto de custo (quilo, horas, mão-de-obra), como matéria-prima e embalagem por exemplo. Este tipo de custo varia proporcional e diretamente à quantidade produzida (FERREIRA e SOUZA, 2002; MEGLIORINI, 2012; SILVA e LINS, 2017).

b) Custos Indiretos: são custos relacionados ao produto ou serviço em um segundo momento, após algum cálculo para rateio em virtude da impossibilidade de mensuração direta e objetiva, que os tornam mais difíceis de serem identificados tão assertivamente aos objetos de custo. Exemplo: aluguel, salários e energia elétrica (FERREIRA, 2007; SILVA e LINS, 2017). Silva e Lins (2017) entendem que o rateio é a alocação destes custos indiretos aos produtos de fabricação seguindo critérios racionais e um exemplo que ilustra bem essa ideia é a distribuição do aluguel de acordo com a área ocupada por cada departamento da empresa. Entretanto, a

dificuldade de definir critérios para rateio devido a subjetividade implícita disto, podem levar a arbitrariedades que devem ser rechaçadas (SILVA e LINS, 2017).

c) Custo Atribuído: custo final do produto ou serviço, envolvendo os dois custos tratados anteriormente (MARTINS, 1995).

A classificação de um custo como Direto ou Indireto costuma gerar uma confusão inicial, uma vez que depende de um julgamento sobre a caminhada deste custo até o produto ou serviço em questão, e por isso, um mesmo custo pode variar de acordo com o contexto, por exemplo,

Em uma fábrica de móveis o gasto com água pode ser considerado como custo Indireto, visto que a água não incide diretamente na fabricação de um móvel, já numa fábrica de postes para distribuição de energia elétrica a água pode ser classificada como custo Direto, pois é parte integrante do concreto que é a matéria-prima principal para a fabricação de poste. (FERREIRA, 2007, p. 18)

Quanto mais custos puderem ser rastreados maior será a precisão na conferência dos mesmos, porém a separação de custos diretos e indiretos leva em consideração a relevância e a relação custo-benefício ou conveniência, pois a apuração do custo tem um ônus e seu impacto sobre o produto ou serviço também deve ser avaliado na hora de se levantar esses dados. Por exemplo, a mensuração exata do consumo de energia de uma produção pode demandar investimentos inviáveis se comparados a um método de rateio competente para isso.

Um exemplo trazido por Megliorini (2012) que evidencia essa subjetividade nos critérios de rateio e separação de Custos Diretos e Indiretos é o pagamento do jantar entre amigos em um restaurante, onde os itens consumidos individualmente podem ser entendidos como custos diretos e pagos por cada pessoa de forma separada, e os itens consumidos em comum são aqueles entendidos como os Custos Indiretos que devem seguir alguma forma de rateio para pagamento pelas partes envolvidas.

Já no segundo caso de referência para classificação do custo, o qual Ferreira (2015) diz normalmente ser a primeira e principal separação feita, a distinção ocorre para que os custos de diferentes volumes de produção sejam determinados:

d) Custos Fixos: não se alteram com o volume de produção, como por exemplo seguros, telefone etc. Porém, conforme se aumenta o volume de produção,

a proporção diminui através da fórmula de rateio a seguir (Equação 5) (FERREIRA, 2007, p. 20):

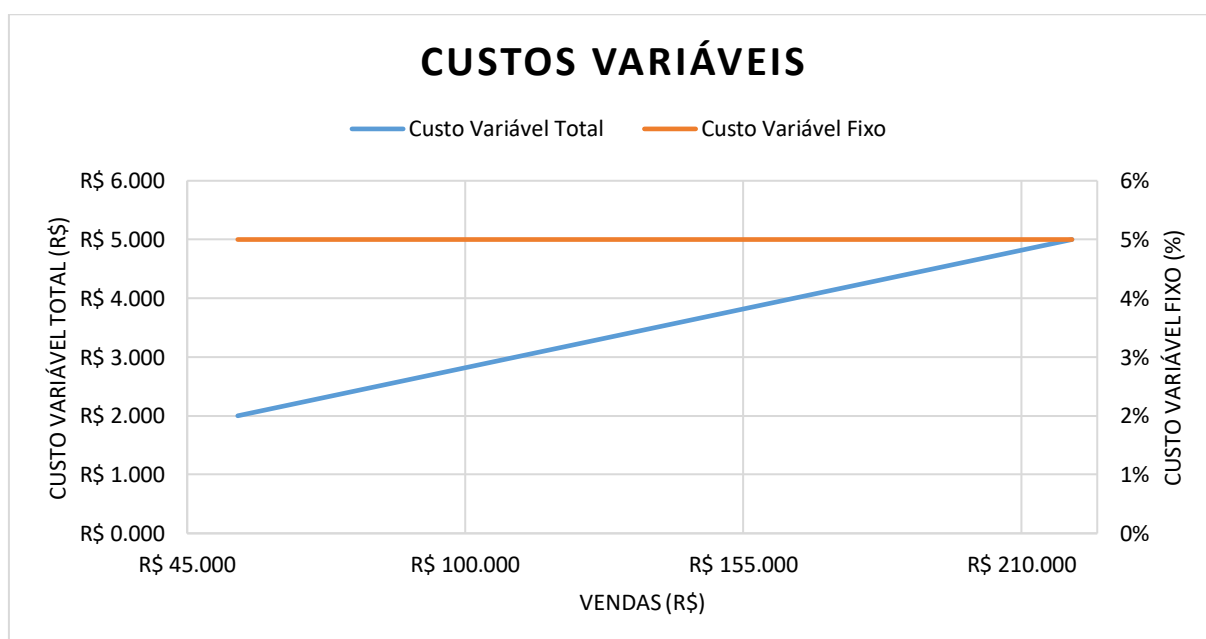
$$\text{Custo Fixo Unitário} = \frac{\text{Custo Fixo Total}}{\text{Volume Produzido}} \quad (5)$$

É importante observar que este tipo de custo é fixo dentro de um nível de capacidade pois, na compra de mais máquinas e espaço por exemplo, o valor da depreciação (que é um custo fixo) aumenta, e o mesmo é visto no caso do aluguel de um novo espaço para a expansão do negócio (SILVA e LINS, 2017). “Nesse sentido, os custos fixos podem variar se houver qualquer mudança no nível da capacidade instalada.” (SILVA e LINS, 2017, p. 11)

e) Custos Variáveis: são custos que variam de forma constante ao volume de produção, como por exemplo a matéria-prima utilizada em uma produção. Quanto mais se produz mais insumos são consumidos, sempre na mesma quantidade por produto (MEGLIORINI, 2012).

Este tipo de custo aumenta de acordo com o volume de produção, mas se mantém estático perante o volume produzido (FERREIRA, 2007).

Figura 1: Demonstração da variação dos custos variáveis dependendo do valor de vendas.



Fonte: o autor (2021).

Dessa maneira, pode-se diferenciar os custos fixos e variáveis através da relação que estes têm com o volume de produção (ou venda, como no exemplo da Figura 1). Enquanto os Custos Fixos permanecem os mesmos em relação ao volume produzido – uma vez que independentemente da quantidade de produção (ou venda), não há modificação da estrutura utilizada (como o preço do aluguel, por exemplo), os Custos Variáveis aumentam proporcionalmente – pois os gastos para produção (ou venda) também aumentam (como é o caso da energia elétrica gasta). O inverso ocorre quando olhamos para o custo unitário de cada categoria.

Segundo Welsch *apud* Ferreira (2015), existem características em cada um destes tipos de custos que auxiliam na análise e determinação de cada um dentro de uma companhia. Para isso, deve-se considerar os aspectos de controle, atividade, faixa de volume, decisão administrativa, período e relação à unidade de produto, a saber (WELSH *apud* FERREIRA, 2015):

a) Controle: quando se trata de Custo Fixo, este costuma ser controlado pelos níveis hierárquicos mais altos da organização. Já os Custos Variáveis são controlados pelo setor que os geram;

b) Atividade: Os Custos Fixos se relacionam com a capacidade de produção, portanto independem do volume de atividade, enquanto os Variáveis, como o próprio nome sugere, variam de acordo com o nível de atividade;

c) Faixa de volume: Os Custos Fixos devem ser relacionados a uma faixa de volume bem definida, pois fora desse intervalo podem passar a variar também. Assim como os Fixos, os Custos Variáveis devem ser referenciados a partir de uma faixa de volume, pois fora dessa faixa eles apresentaram um comportamento diferente, ainda que variável;

d) Decisão administrativa: Atingem fortemente os Custos Fixos, mas não possuem o mesmo impacto sobre os Custos Variáveis, que por sua vez, são mais atrelados ao volume de produção;

e) Período: Os Custos Fixos sempre se relacionam a um período de tempo específico, enquanto os Custos Variáveis se relacionam a alguma atividade;

f) Relação à unidade do produto: Conforme constatado previamente, o Custo Fixo Unitário varia de acordo com o volume produzido, enquanto o Custo Variável se mantém constante;

Essa relação entre volume de produção e custo tão discutida neste trabalho também possui outro fator importante dentro da análise à gestão de custos, o “direcionador de Custo” (FERREIRA, 2007). Este conceito é um nível de atividade que afeta um custo, como uma relação de causa efeito entre o volume de um determinado produto e o seu custo total. Por exemplo, o número de livros impressos é um direcionador de custos da quantidade de papéis utilizados na impressão de cada livro (BORNIA, 1995).

Recapitulando os assuntos abordados neste tópico, tem-se a classificação de custos através da perspectiva sobre o produto, Custos Diretos e Indiretos, e também a classificação destes voltados a relação com o volume de produção. Contudo, todo este embasamento teórico até agora construído visa o desfecho de união entre as duas visões referenciais sobre a classificação dos custos em um negócio.

Tomando como exemplo a produção de um livro, segundo Ferreira (2007), tem-se 4 combinações possíveis de classificação sobre os custos desse produto:

- a) Custos Diretos e Variáveis: Folhas de papel utilizadas na impressão do livro;
- b) Custos Diretos e Fixos: Salário da equipe;
- c) Custos Indiretos e Variáveis: Energia consumida pelas máquinas de impressão e confecção do livro;
- d) Custos Indiretos e Fixos: Aluguel do imóvel da Editora.

Assim como fora visto no Custo Fixo, existe um conceito bem parecido para o cálculo do Custo Unitário, que acaba sendo uma espécie de custo médio do produto ou serviço entregue (FERREIRA, 2015). Este é obtido ao dividir o custo total por uma unidade de medida deste objeto de custo (Equação 6) (FERREIRA, 2007, p. 25):

$$\text{Custo Unitário} = \frac{\text{Custo Total}}{\text{Volume Produzido}} \quad (6)$$

Para uma análise mais específica dos custos, existem outras classificações utilizadas para o auxílio estrutural da cúpula gestora através dos Custos Históricos, que servem para dar uma base inicial a qualquer planejamento, se baseando nos custos conferidos em um certo período (FERREIRA, 2015). Estes dados norteiam os Custos Predeterminados, que por sua vez são calculados antes que ocorram definitivamente, como uma espécie de orçamento que posteriormente será

confrontada com os Custos de Produção do Período, quando os custos incorridos no período acontecerem (FERREIRA, 2007).

4.4 Sistemas de Custeio: Princípios e Métodos

A apuração de custos pode ser feita de várias formas, ou utilizando apenas um método dentre os diversos encontrados nas literaturas a respeito do tema, mas em geral, pode-se dividir os sistemas de custos em Sistemas de Custo Tradicionais e Sistemas de Custos Contemporâneos (FERREIRA, 2015).

Um sistema de custos é direcionado por um princípio geral e métodos de custeio, onde este primeiro define quais custos, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, devem ser levados em consideração de acordo com as necessidades da empresa (MARTINS, 1995). Estes princípios objetivam seu sistema de custo, através da avaliação de estoques, auxílio do controle, e tomada de decisões tornando necessário uma precisa diferenciação de gastos e custos (BORNIA, 2015; KLIEMANN, 2004).

Por outro lado, o método consiste na alocação de custos aos produtos e serviços por parte da empresa, tratando da parte operacional no processamento dos dados, ou seja, é “o critério utilizado para a apropriação dos custos gerados pela empresa aos seus respectivos objetos de custo” (SANTOS, 1999, p. 78).

Os Sistemas Tradicionais, como o nome sugere, são comumente mais utilizados no cotidiano das empresas devido seus conceitos de aplicação mais simples e fácil compreensão, além de uma literatura mais abundante (FERREIRA, 2015). Esta categoria tem como objetivo primordial o cálculo do custo do produto e principal representante o custeio por absorção, sistema de custeio mais empregado dentro das empresas por ser um dos poucos sistemas que atendem as necessidades legais do fisco (FERREIRA, 2015).

Os tipos de custeio tradicionais são:

a) Custeio por Absorção: Caracteriza-se por apropriar custos fixos e variáveis aos objetos de custo, fazendo que estes “absorvam” todos os custos existentes durante um período, excluindo as despesas não relacionadas à produção (MEGLIORINI, 2012; SOUZA e FERREIRA, 2002). Portanto, cada unidade fabricada recebe sua fatia específica de custos variáveis e fixos por meio de rateio (SILVA e LINS, 2017).

Dessa maneira, os gastos de um intervalo de tempo são separados em despesas, e custos, onde as primeiras não são atribuídas aos produtos ou serviços, mas sim lançadas na demonstração de resultados do exercício (DRE), uma vez que também estão ligadas a geração de receita e atividade administrativa da empresa, e os custos são conferidos aos produtos ou serviços (MEGLIORINI, 2012). Segundo Martins (1995), esta separação é fácil, pois os gastos do processo produtivo são custos, e os administrativos, relacionados às vendas e aos financiamentos, são consideradas despesas.

b) Custeio Variável ou Direto: Método de caráter gerencial, que não apropria os custos fixos aos produtos ou serviços fabricados, uma vez que estes não correspondem aos recursos consumidos pela produção, e sim, a estrutura da mesma (FERREIRA, 2007), e são tratados como custo do período através do DRE (MEGLIORINI, 2012).

O método traz consigo a vantagem do conhecimento sobre a Margem de Contribuição efetiva de cada produto ou serviço fabricado, e a simplificação do trabalho, uma vez que elimina o uso de rateios sobre os custos fixos (FERREIRA e SOUZA, 2002). No entanto, há desvantagem de não ter seus resultados reconhecidos pela Receita Federal e dificuldade para a classificação dos custos variáveis (FERREIRA e SOUZA, 2002).

c) Custeio Padrão: É uma referência do custo planejado para um produto específico, ou seja, é o quanto este deveria ser ao invés do seu valor real e, portanto, deve ser calculado antes de sua produção para ser utilizado como meta administrativa a ser alcançada pelos setores produtivos da companhia, levando em consideração suas características, quantidade produzida, dentre outras coisas (MEGLIORINI, 2012; FERREIRA e SOUZA, 2002; DUBOIS *et al.*, 2019). Seu uso é recomendado a empresas que fabricam produtos de forma padronizada (em série) e desaconselhável em casos de produção sob encomenda, devido a especificidades impostas neste tipo de fabricação (MEGLIORINI, 2012).

d) Método dos Centros de Custos ou RKW: Método que divide os departamentos de uma empresa em centros de custos, da forma mais homogênea possível, para a alocação dos custos e sua futura atribuição aos produtos ou serviços relacionados as estruturas dos mesmos, através de rateios (FERREIRA; SOUZA, 2002). Este método é indicado para verificação de variações nos custos indiretos,

através da medição de eficiência no processo produtivo empresarial, que por sua vez, passa a ter os custos, de cada departamento produtivo, controlados por um responsável específico (SILVA e LINS, 2017).

Já os Sistemas Contemporâneos, por sua vez, se baseiam nos Sistemas Tradicionais, mas surgiram a partir da necessidade de uma apuração mais individualizada sobre os custos em torno dos produtos e serviços que, com a chegada de novas atividades econômicas, trouxeram consigo novos processos industriais e deixaram de atender totalmente as necessidades dos gestores (FERREIRA, 2015). Seguem abaixo, alguns Sistemas de Custeio Contemporâneos:

a) Sistema ABC: Como o próprio nome diz, *Activity-Based-Costing* ou Custo Baseado em Atividades, é uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividades, estabelecendo relações entre as atividades produtivas e seus consumos financeiros (COOPER e KAPLAN, 2000). Uma apuração dos custos sobre as atividades produtivas dentro da empresa é feita num primeiro momento, para depois apropriá-los aos produtos ou serviços correspondentes as tais demandas, possibilitando assim, que se avalie o custo-benefício das atividades empresariais (MEGLIORINI, 2012; FERREIRA, 2015). Esse método de custeio descarta possíveis distorções decorrentes do rateio sobre os custos indiretos de fabricação, que passaram a ter um impacto cada vez maior na produção com o advento da tecnologia, uma vez que todas as atividades são consideradas importantes durante a determinação do custo de um produto ou serviço específico (MEGLIORINI, 2012; DUBOIS *et al.*, 2019).

b) Método da Unidade Esforço da Produção (UEP): Consiste em determinar uma medida comum que unifique todos os produtos e processos da empresa, somando todos os esforços de produção necessários para transformar a matéria-prima em produto acabado, dando mais ênfase então, ao custo de transformação para basear seus cálculos (FERREIRA e SOUZA, 2002; SANTOS *et al.*, 2018). Sendo assim, trata-se de um método mais indicado quando a empresa produz apenas um produto ou presta um único serviço pois, diante de um cenário com diversas produções, essa unificação proposta pelo método se torna mais complexa (SANTOS *et al.*, 2018).

c) *Throughput Accounting* (Contabilidade de Ganho): Concentra-se em três medidas de performance organizacional; *throughput*, existências e custos

operacionais; onde a primeira se trata da taxa de lucro que uma empresa obtém de suas vendas, a segunda é o dinheiro que a empresa gasta na transformação de matéria-prima em *throughput*, e a terceira refere-se ao dinheiro que a organização gasta na transformação das existências em *throughput*. Posto isso, o método basicamente resume-se no aumento do *throughput* em detrimento da diminuição dos outros dois índices simultaneamente (BORNIA, 1995).

d) **Custo-Alvo:** Método japonês utilizado para administrar o lucro futuro nas empresas através do estabelecimento de custos-teto para os produtos ou serviços, avaliando um preço de venda e dele subtraindo a margem de lucro desejada (FERREIRA, 2015). Dessa forma, é projetado um custo sobre o produto ou serviço em questão, de maneira a equilibrar essa equação sem deixar de oferecer as qualidades e funcionalidades desejadas pelos clientes, tornando o método muito eficaz na fase de projeto do produto (FERREIRA e SOUZA, 2002; FERREIRA, 2015).

e) **Custeio pela Margem de Contribuição:** Método recomendado em casos que a empresa precisa identificar produtos, unidades ou serviços rentáveis. Ela demonstra qual produto/serviço ou Unidade de Negócio com maior Margem de Contribuição tem maior capacidade de apropriar e diluir os Custos Fixos da empresa, se apoiando em duas fontes de informações, o Demonstrativo Gerencial de Resultados (DRE) e a Ficha Técnica do Produto (FERREIRA, 2015; SILVA e LINS, 2018). O primeiro demonstra o lucro ou prejuízo obtido pela empresa durante o mês de exercício através da análise sobre as receitas e despesas, enquanto o segundo discorre sobre a matéria-prima utilizada na produção do período para o objeto de custo (FERREIRA, 2015).

A análise fornecida por este método é simples e gira em torno da Margem de Contribuição (FERREIRA, 2007). Quando esta é maior que os Custos fixos rateados, tem-se o Lucro Operacional; quando os valores se equivalem, tem-se um Equilíbrio Operacional; e por fim, quando os Custos Fixos sobressaem a Margem de Contribuição do objeto em questão, tem-se Prejuízo Operacional (FERREIRA, 2007).

Em suma, segundo Ferreira (2007), o método proporciona base de rateio para os Custos Fixos, Investimentos, Despesas Financeiras, Receitas Financeiras e Impostos Sobre o Lucro, do Demonstrativo Geral para as Unidades de Negócios. O autor também diz que o método proporciona o conhecimento do Ponto de Equilíbrio do negócio, fazendo com que se conheça a Lucratividade Real dos produtos e

serviços fabricados. Dessa maneira, é possível analisar melhor o desempenho de vendas, agilizar as tomadas de decisão sobre as Unidades de Negócio e seus produtos, que por sua vez, passam a ter sua permanência reavaliada de acordo com a sua rentabilidade (FERREIRA, 2007).

Para se realizar o rateio do Custo Fixo pelo método é preciso primeiramente calcular a Margem de Contribuição de cada item produzido pela companhia, e para isso, é necessário calcular seu custo variável de venda (CVV – Equação 7) e seu custo variável de compra (CVC – Equação 8) obtidos no DRE (FERREIRA, 2015, p. 47):

$$CVV = PV * \%CVV \quad (7)$$

$$CVC = PV * \%CVC \quad (8)$$

PV: preço de venda

Tendo estes dois índices calculados, é possível realizar o cálculo da Margem de Contribuição para um determinado item (MCI - Equação 9), subtraindo os Custos Variáveis Totais da Receita sobre Vendas, através da equação 9 (FERREIRA, 2015, p. 47):

$$MCI = (PV - CVV + CVP + MP) * QV \quad (9)$$

MCI: margem de contribuição do item

MP: matéria prima

QV: quantidade vendida

Para o cálculo da Margem de Contribuição (MC – Equação 10) de um item em porcentagem (FERREIRA, 2015, p. 47):

$$MCI(\%) = MCI * PV \quad (10)$$

MCI: margem de contribuição do item em reais

PV = preço de venda

Tendo feito estes cálculos, passa-se para a etapa de Rateio do Custo Fixo Unitário (CFU – Equação 11) (FERREIRA, 2015, p. 47):

$$CFU = \frac{CF_{unit} * MCI}{QV} \quad (11)$$

Tendo em vista que vários métodos de custeio foram apresentados, uma vez que cada um compreenderá sua visão sobre a gestão de custo, a determinação de qual sistema adotar se torna muito difícil, ao mesmo tempo que crucial (FERREIRA, 2015). Para isto, deve-se analisar qual conseguirá refletir melhor a realidade da empresa, como também suprir todas as suas necessidades, entregando todas as informações que seus gestores precisam e no melhor custo-benefício possível dentro do ramo de produto ou serviço em questão (FERREIRA, 2007).

Deve-se ressaltar também que o Sistema de Custeio precisa ser adaptado a empresa, e não o contrário (FERREIRA, 2007). Assim, a definição deste deve ser feita com cuidado para não incorrer em mudanças importantes no funcionamento da empresa, através do estudo sobre como são conduzidas as operações nela, quais informações deverão ser levantadas e registradas para a tomada de decisões (FERREIRA, 2007), pois “Estes Sistemas de Custos são a ferramenta que o gestor de custos utilizará a fim de recolher, armazenar, acumular (formando uma base histórica), organizar e tratar os dados gerados pela empresa transformando-os em informações confiáveis ao mesmo tempo que úteis” (FERREIRA, 2015, p. 29).

5. MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA

Toda pesquisa deve utilizar o método científico, a fim de poder ser considerada acurada e precisa, bem como confiável, apresentando uma metodologia adequada (LOZADA e NUNES, 2019), através de um roteiro escrupuloso (PEREIRA, 2016). Dessa forma, é possível que o levantamento de dados, fundamentação teórica e proposição dos resultados sejam capazes de sustentar o trabalho que foi realizado (GERHARDT e SILVEIRA, 2009).

5.1 Natureza da Pesquisa

A pesquisa é de natureza quali-quantitativa, caracterizando-se como quantitativa pois irá realizar o levantamento e a análise dos dados reais de uma empresa do ramo moveleiro, a fim de encontrar base para entendimento das suas finanças. Enquanto qualitativa, ela caracteriza-se pois os resultados obtidos serão utilizados para desenvolver proposições e soluções viáveis para a implantação de sugestões no cotidiano contábil da empresa em questão (GIL, 2008). Esta escolha deste modo de pesquisa se faz necessária quando os problemas da pesquisa não são respondidos através de um único método (LOZADA e NUNES, 2019).

A utilização conjunta da pesquisa qualitativa e quantitativa permite recolher mais informações do que se poderia conseguir isoladamente.

5.2 Caracterização do Objetivo

Quanto aos objetivos, a pesquisa é exploratória, a fim de investigar e propiciar melhores condições para delimitação do tema da pesquisa, formulando hipóteses para também descobrir novos tipos de enfoques para a gestão de custos. Conforme Gerhardt e Silveira (2009) este tipo de pesquisa tem como intuito de proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou construir hipóteses.

5.3 Procedimento Técnico

Quanto ao método desta pesquisa, se trata de uma pesquisa-ação, realizando uma autorreflexão investigativa a respeito do problema em questão, a fim de diagnosticar a situação da empresa, formular estratégias de ação avaliadas de acordo com métodos de eficiência, trazendo à tona uma nova concepção da situação e utilizando-se da participação de todos os agentes envolvidos na problemática (THIOLLENT, 1986).

5.4 Coleta e Apresentação de Dados

Os dados utilizados nesta pesquisa foram obtidos diretamente com a diretoria financeira da empresa (fonte primária), através de planilhas que continham o Demonstrativo de Resultados do Exercício (DRE – Anexo 1), bem como Relatório de Vendas (Anexo 2) de cada um dos itens comercializados, ambos cedidos pela empresa. Para a execução deste trabalho, foram utilizados especificamente os dados do mês de março de 2020.

5.5 Caracterização da Empresa

A empresa de varejo de móveis utilizada nesse estudo teve sua fundação realizada no ano de 1958 na cidade de Cândido Mota, interior do Estado de São Paulo, como uma pequena marcenaria de produção de móveis. Com os preceitos de qualidade e preço justo, a empresa manteve-se no mercado de venda de móveis até o ano de 1966, quando oficializou a abertura de sua primeira loja, com exposição da marcenaria produzida no mesmo local.

No ano de 1970, a empresa, de cunho familiar, foi repassada aos descendentes do fundador original, expandindo a gama de produtos disponibilizados aos clientes, incorporando outros produtos de decoração, utilidades domésticas e eletrônicos. Durante as duas décadas seguintes, a loja de móveis mantém-se no mercado moveleiro da cidade, quando passa a ser comandada pelos netos do pioneiro fundador.

A partir de 1997, a loja passa por processos de expansão e modernização, tendo sua primeira filial inaugurada na cidade de Assis (SP) no ano de 2002. Em seguida, no ano de 2004 é inaugurada a terceira loja do grupo, na cidade de Cândido Mota. Em 2019, nova expansão na cidade de Assis, sempre prezando pela qualidade e preço justo de seus produtos.

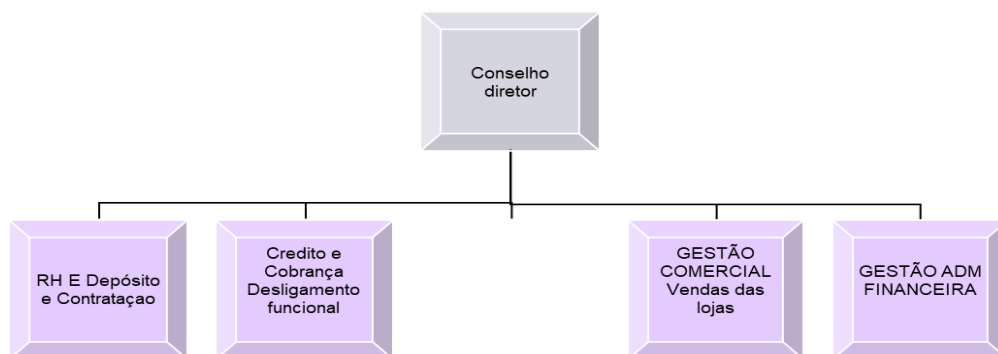
5.6 Estrutura Administrativa

A empresa possui um Conselho Diretor geral responsável pelas tomadas de decisões da matriz e das filiais que compõem o grupo empresarial. Dessa forma, a gestão do grupo é feita de maneira centralizada, sendo o responsável pelo controle de todos os setores.

Abaixo do Conselho Diretor, há a divisão de Diretorias, comandadas por diferentes integrantes que compõem a sociedade (Figura 2), sendo:

- RH e Depósito – Responsável pela contratação de funcionários, manutenção das estruturas físicas do grupo e controle logístico da empresa e assistência técnica;
- Crédito e Cobrança – Responsável pela captação de clientes, controle e aprovação de novas vendas e crédito a novos consumidores e cobrança de devedores;
- Gestão Comercial - Responsável pelas compras, vendas e estratégias de marketing;
- Gestão Financeira – Responsável pelo controle das contas, faturamentos e tesouraria do grupo.

- Figura 2: Organograma simplificado da Gestão da Empresa.



Fonte: A empresa (2021)

6. RESULTADOS E DISCUSSÃO

6.1 Custos Variáveis

De acordo com o DRE disponibilizado pela empresa, os custos sobre as vendas somam um total de R\$83.169,16, sendo que os Custos Variáveis de Compra são os principais responsáveis contribuindo com \$71,051,88 desse montante, enquanto os Custos Variáveis sobre as Vendas representam R\$12.117,28 (Tabela 1).

TABELA 1: Demonstrativo dos Custos variáveis sobre as vendas da empresa

CUSTOS	
CUSTOS VARIÁVEIS DE COMPRA	R\$71.051,88
CMV (CUSTO DE MERCADORIA VENDIDA)	R\$71.051,88
FRETE	R\$0,00
CUSTOS VARIÁVEIS DE VENDAS	R\$12.117,28
SIMPLES NACIONAL	R\$8.367,98
HORAS EXTRAS 60%	R\$1.453,55
GRATIFICAÇÕES	R\$36,15
COMISSÃO DE VENDAS	R\$259,60
DESPESAS COM MARKETING	R\$2.000,00
AGÊNCIA DE PUBLICIDADE	R\$2.000,00

Fonte: Adaptado da Empresa (2021)

6.2 Custos Fixos

Através da análise do DRE da empresa estudada, obteve-se todos os custos fixos da empresa, que representam um total de R\$74.935,93 (Tabela 2). É possível observar que os custos com pessoal são os que mais recolhem receita dentro desta categoria (R\$46.910,12), seguido pelas despesas funcionais (R\$21.918,31), despesas gerenciais (R\$3.532,50) e, por fim, despesas com terceiros (R\$14,75).

TABELA 2: Demonstrativo dos Custos Fixos da empresa.

CUSTOS FIXOS	R\$74.935,93
DESPESAS COM PESSOAL	R\$46.910,12
SALÁRIO	R\$26.051,27
FÉRIAS	R\$14.834,42
13º SALÁRIO	R\$2.195,06
DSR (HORAS EXTRAS)	R\$291,55
DSR (COMISSÕES)	R\$122,29
FGTS	R\$1.508,74
FGTS (MULTA)	R\$145,86
SEGURO DE VIDA FUNCIONÁRIOS	R\$1.469,74
P.T.S. "PRÊMIO POR TEMPO DE SERVIÇO"	R\$131,19
EXAMES ADMISSIONAIS/DEMISSIONAIS	R\$160,00
DESPESAS FUNCIONAIS	R\$21.918,31
ENERGIA ELÉTRICA	R\$1.425,19
ÁGUA	R\$50,60
TELEFONE FIXO	R\$188,76
ALUGUEL	R\$19.500,00
CUSTO COM ASSISTÊNCIA MERCADORIA VENDIDA	R\$15,00
MENSALIDADE MÁQUINA DE CARTÃO	R\$237,00
RECARGA DE TONNER E CARTUCHOS	R\$50,00
SEGURO IMOBILIÁRIO	R\$276,76
COMPRA DE EPI	R\$175,00
DESPESAS GERENCIAIS	R\$3.532,50
BRINDES E CESTAS FUNCIONÁRIOS	R\$145,80
HONORÁRIOS CONTABILIDADE	R\$3.180,00
HONORÁRIOS ADVOGADO	R\$206,70
DEPESAS SERVIÇOS TERCEIROS	R\$575,00
SEGURANÇA/VIGIA NOTURNO	R\$200,00
SERVIÇO DE MONITORAMENTO	R\$375,00
DESPESAS COM MANUTENÇÃO	R\$14,75
MANUTENÇÃO IMÓVEL - ALVENARIA	R\$14,75

Fonte: Adaptado da Empresa (2021)

6.3 Custeio por Margem de Contribuição

6.3.1 Custos Variáveis

A Tabela 3 apresenta os principais produtos, quantidades, valores de venda, valores de compra da mercadoria, bem como os cálculos de Custo Variável de Compra (CVC), Custo Variável de Venda (CVV) e o Custo Variável Total CVT para cada um dos produtos que foram comercializados pela empresa no mês de março de

2020, organizados de acordo com a sua contribuição final para o rendimento da empresa.

Utilizando o produto *Roupeiro Holanda* como exemplo, o Cálculo do CVC foi realizado utilizando-se a Equação 8, onde a %CVC foi retirada do DRE da empresa:

$$\begin{aligned} CVC &= PV * \%CVC \\ CVC_{Roupeiro\ Holanda} &= 2.190 * 0\% \\ CVC_{Roupeiro\ Holanda} &= 0 \end{aligned}$$

Para o cálculo do CVV (Custo Variável de Venda), foi utilizada a Equação 7, onde a %CVV também foi retirada do DRE.

$$\begin{aligned} CVV &= PV * \%CVV \\ CVC_{Roupeiro\ Holanda} &= 2.190 * 8\% \\ CVC_{Roupeiro\ Holanda} &= 183,74 \end{aligned}$$

Já para o cálculo do CVT (Custo Variável Total – Equação 12), utilizando-se o exemplo do mesmo roupeiro, foi realizada a multiplicação dos valores do CVV (R\$) e do Preço de Compra do produto (CC). O preço do CVC (R\$) não foi considerado na multiplicação por não terem havidos custos de compra variáveis. Assim:

$$\begin{aligned} CVT_{Roupeiro\ Holanda} &= CVC * CVV * CC & (12) \\ CVT_{Roupeiro\ Holanda} &= 183,74 * 1216,95 \\ CVT_{Roupeiro\ Holanda} &= 1400,69 \end{aligned}$$

De acordo com a tabela 3, é possível observar que a maioria dos produtos obteve apenas uma venda no mês, com exceção do Kit 4 portas (2 unidades), da Cadeira Paris (4 unidades) e do Pé para Roupeiro (8 unidades), mesmo assim, não representando grandes valores de circulação, em relação à renda total obtida pela empresa, representada pelos Roupeiros Holanda e Munique, Guarda-Roupa Imaginare e Armário Valdemóveis. Devido à baixa quantidade de itens comercializados no mês, é possível observar que os itens que mais contribuíram com os custos variáveis da empresa foram aqueles de maiores valores de venda.

TABELA 3: Descrição dos produtos e cálculos dos custos variáveis individuais e total para cada um dos produtos analisados, calculados em real.

continua

PRODUTO	QTDE	PV	CC	CVC		CVV		CVT
				%	R\$	%	RS	
ROUPEIRO HOLANDA	1	R\$ 2.190,00	R\$ 1.216,95	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 183,74	1.400,69
ROUPEIRO MUNIQUE	1	R\$ 1.762,00	R\$ 823,20	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 147,83	971,03
GUARDA ROUPA IMAGINARE	1	R\$ 1.205,85	R\$ 618,73	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 101,17	719,90
ARMÁRIO VALDEMÓVEIS	1	R\$ 950,00	R\$ 462,28	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 79,71	541,99
COLCHÃO	1	R\$ 936,96	R\$ 215,00	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 78,61	293,61
LAVADORA SEMIAUTOMÁTICA	1	R\$ 770,00	R\$ 426,98	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 64,60	491,58
ROUPEIRO MEGA PLUS	1	R\$ 742,50	R\$ 279,00	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 62,30	341,30
KIT 4 PORTAS BRANCO	2	R\$ 315,37	R\$ 143,85	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 26,46	170,31
HOME SUSPENSO ANGRA	1	R\$ 630,00	R\$ 321,30	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 52,86	374,16
PAINEL FLAT PLUS	1	R\$ 620,00	R\$ 304,46	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 52,02	356,48
ARMÁRIO 2P 4G	1	R\$ 600,00	R\$ 334,95	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 50,34	385,29
CENTRÍFUGA	1	R\$ 575,00	R\$ 317,74	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 48,24	365,98
FOGÃO STAR 4Q	1	R\$ 560,00	R\$ 405,43	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 46,98	452,41
COMODA JADE	1	R\$ 551,25	R\$ 249,00	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 46,25	295,25
GABINETE BOLÍVIA	1	R\$ 500,00	R\$ 204,25	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 41,95	246,20
ROUPEIRO 4P	1	R\$ 500,00	R\$ 290,50	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 41,95	332,45
LAVADORA TANQUINHO	1	R\$ 499,00	R\$ 270,59	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 41,87	312,46
KIT COZ YARA	1	R\$ 486,50	R\$ 287,49	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 40,82	328,31
RACK TITAN	1	R\$ 479,00	R\$ 227,85	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 40,19	268,04
CADEIRA PASSADEIRA	1	R\$ 448,00	R\$ 160,00	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 37,59	197,59
CABECEIRA LISBOA	1	R\$ 395,82	R\$ 218,04	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 33,21	251,25
MULTI USO TORINO	1	R\$ 390,00	R\$ 186,90	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 32,72	219,62
COZ GABINETE	1	R\$ 380,00	R\$ 198,02	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 31,88	229,90
CADEIRA PARIS	4	R\$ 93,75	R\$ 42,00	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 7,87	49,87

PRODUTO	Qtde	PV	CC	conclusão				
				CVC		CVV		CVT
				%	R\$	%	RS	
PANELEIRO SIMPLES	1	R\$ 370,00	R\$ 176,14	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 31,04	207,18
PEDRA UBATUBA	1	R\$ 367,50	R\$ 229,68	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 30,83	260,51
ROUPEIRO MULTIUSO	1	R\$ 335,50	R\$ 171,06	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 28,15	199,21
ARMÁRIO FLEX	1	R\$ 276,00	R\$ 121,80	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 23,16	144,96
CAMA BOX	1	R\$ 257,63	R\$ 139,00	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 21,62	160,62
ARMÁRIO AÉREO	1	R\$ 251,00	R\$ 122,04	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 21,06	143,10
ROUPEIRO ACR	1	R\$ 247,50	R\$ 167,28	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 20,77	188,05
VENTILADOR OSC	1	R\$ 239,00	R\$ 124,70	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 20,05	144,75
ROUPEIRO 1300	1	R\$ 217,00	R\$ 97,62	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 18,21	115,83
MULTIUSO NEW IRIS	1	R\$ 210,00	R\$ 117,94	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 17,62	135,56
VENTILADOR COLUNA	1	R\$ 192,00	R\$ 124,71	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 16,11	140,82
ROUPEIRO MULT	1	R\$ 186,00	R\$ 109,42	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 15,61	125,03
BASE GUANABARA	1	R\$ 157,50	R\$ 68,23	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 13,21	81,44
TRAVASSEIRO NOBILE	1	R\$ 150,00	R\$ 62,55	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 12,59	75,14
MESA COMPUTADOR	1	R\$ 150,00	R\$ 79,80	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 12,59	92,39
VENTILADOR 40CM	1	R\$ 128,00	R\$ 84,89	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 10,74	95,63
LIQUIDIFICADOR	1	R\$ 121,45	R\$ 71,96	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 10,19	82,15
MESA DE PASSAR	1	R\$ 103,03	R\$ 45,36	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 8,64	54,00
TAPETE SISAL	1	R\$ 100,00	R\$ 282,11	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 8,39	290,50
COZINHA ARMADA	1	R\$ 99,00	R\$ 47,55	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 8,31	55,86
CADEIRA DE ÁREA	1	R\$ 96,00	R\$ 46,00	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 8,05	54,05
PÉ PARA ROUPEIRO	8	R\$ 4,73	R\$ 2,11	0%	R\$ 0,00	8%	R\$ 0,40	2,51

Fonte: O Autor (2021).

6.3.2 Cálculos das margens de contribuição

A análise da tabela com os Cálculos das Margens de Contribuição (Tabela 4), mostram que o método utilizado para a precificação dos produtos consiste no mesmo, a adição de um mesmo percentual sobre o preço de compra, indicando que a vantagem de algum produto sobre o outro está diretamente relacionado à quantidade de produtos vendidos, e não ao lucro individual obtido pela venda de cada item.

Abaixo, exemplos utilizando o Roupeiro Holanda para demonstrar como foram feitos o da Margem de Contribuição (R\$), foi utilizada a Equação 9, onde:

$$\begin{aligned} MCI_{Roupeiro\ Holanda} &= (PV - CVV + CVC + CC) * QV \\ MCI_{Roupeiro\ Holanda} &= (2190 - 183,74 + 0 + 1.216,95) * 1 \\ MCI_{Roupeiro\ Holanda} &= 789,31 \end{aligned}$$

Para a Margem de Contribuição (%), foi utilizada a Equação 10, como mostrado no exemplo abaixo:

$$\begin{aligned} MCI (\%)_{Roupeiro\ Holanda} &= \frac{MCI}{PV} * 100 \\ MCI (\%)_{Roupeiro\ Holanda} &= \frac{789,31}{2.190} * 100 \\ MCI (\%)_{Roupeiro\ Holanda} &= 36 \end{aligned}$$

Já para os cálculos das Margens de Contribuição Total (R\$) (Equação 12) e Margens de Contribuição Total (%) (Equação 13), foram utilizados os cálculos:

$$\begin{aligned} MC\ Total (\$)_{Roupeiro\ Holanda} &= MCI (R\$) * QV & (12) \\ MC\ Total (\$)_{Roupeiro\ Holanda} &= 789,31 * 1 \\ MC\ Total (\$)_{Roupeiro\ Holanda} &= 789,31 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} MC\ Total (\%)_{Roupeiro\ Holanda} &= \frac{MC\ Total (\$)}{\sum MC\ Total} * 100 & (13) \\ MC\ Total (\%)_{Roupeiro\ Holanda} &= \frac{789,31}{9.628,42} * 100 \\ MC\ Total (\%)_{Roupeiro\ Holanda} &= 8 \end{aligned}$$

TABELA 4: Cálculo das Margens de Contribuição para cada um dos produtos vendidos pela empresa.

continua

PRODUTO	MC (UNID.)		MC TOTAL	
	R\$	%	R\$	%
ROUPEIRO HOLANDA	R\$ 789,31	36%	R\$ 789,31	8%
ROUPEIRO MUNIQUE	R\$ 790,97	45%	R\$ 790,97	8%
GUARDA ROUPA IMAGINARE	R\$ 485,95	40%	R\$ 485,95	5%
ARMÁRIO VALDEMÓVEIS	R\$ 408,01	43%	R\$ 408,01	4%
COLCHÃO	R\$ 643,35	69%	R\$ 643,35	7%
LAVADORA SEMIAUTOMÁTICA	R\$ 278,42	36%	R\$ 278,42	3%
ROUPEIRO MEGA PLUS	R\$ 401,20	54%	R\$ 401,20	4%
KIT 4 PORTAS BRANCO	R\$ 290,12	92%	R\$ 580,24	6%
HOME SUSPENSO ANGRA	R\$ 255,84	41%	R\$ 255,84	3%
PAINEL FLAT PLUS	R\$ 263,52	43%	R\$ 263,52	3%
ARMÁRIO 2P 4G	R\$ 214,71	36%	R\$ 214,71	2%
CENTRÍFUGA	R\$ 209,02	36%	R\$ 209,02	2%
FOGÃO STAR 4Q	R\$ 107,59	19%	R\$ 107,59	1%
COMODA JADE	R\$ 256,00	46%	R\$ 256,00	3%
GABINETE BOLÍVIA	R\$ 253,80	51%	R\$ 253,80	3%
ROUPEIRO 4P	R\$ 167,55	34%	R\$ 167,55	2%
LAVADORA TANQUINHO	R\$ 186,54	37%	R\$ 186,54	2%
KIT COZ YARA	R\$ 158,19	33%	R\$ 158,19	2%
RACK TITAN	R\$ 210,96	44%	R\$ 210,96	2%
CADEIRA PASSADEIRA	R\$ 250,41	56%	R\$ 250,41	3%
CABECEIRA LISBOA	R\$ 144,57	37%	R\$ 144,57	2%
MULTI USO TORINO	R\$ 170,38	44%	R\$ 170,38	2%
COZ GABINETE	R\$ 150,10	39%	R\$ 150,10	2%
CADEIRA PARIS	R\$ 175,54	187%	R\$ 702,15	7%
PANELEIRO SIMPLES	R\$ 162,82	44%	R\$ 162,82	2%
PEDRA UBATUBA	R\$ 106,99	29%	R\$ 106,99	1%
ROUPEIRO MULTIUSO	R\$ 136,29	41%	R\$ 136,29	1%
ARMÁRIO FLEX	R\$ 131,04	47%	R\$ 131,04	1%
CAMA BOX	R\$ 97,01	38%	R\$ 97,01	1%
ARMÁRIO AÉREO	R\$ 107,90	43%	R\$ 107,90	1%
ROUPEIRO ACR	R\$ 59,45	24%	R\$ 59,45	1%
VENTILADOR OSC	R\$ 94,25	39%	R\$ 94,25	1%
ROUPEIRO 1300	R\$ 101,17	47%	R\$ 101,17	1%
MULTIUSO NEW IRIS	R\$ 74,44	35%	R\$ 74,44	1%
VENTILADOR COLUNA	R\$ 51,18	27%	R\$ 51,18	1%
ROUPEIRO MULT	R\$ 60,97	33%	R\$ 60,97	1%
BASE GUANABARA	R\$ 76,06	48%	R\$ 76,06	1%
TRAVASSEIRO NOBILE	R\$ 74,86	50%	R\$ 74,86	1%
MESA COMPUTADOR	R\$ 57,61	38%	R\$ 57,61	1%
VENTILADOR 40CM	R\$ 32,37	25%	R\$ 32,37	0%
LIQUIDIFICADOR	R\$ 39,30	32%	R\$ 39,30	0%
MESA DE PASSAR	R\$ 49,03	48%	R\$ 49,03	1%

PRODUTO	conclusão			
	MC (Unid.)		MC Total	
	R\$	%	R\$	%
TAPETE SISAL	-R\$ 190,50	-191%	-R\$ 190,50	-2%
COZINHA ARMADA	R\$ 43,14	44%	R\$ 43,14	0%
CADEIRA DE ÁREA	R\$ 41,95	44%	R\$ 41,95	0%
PÉ PARA ROUPEIRO	R\$ 17,79	376%	R\$ 142,28	1%
			∑R\$ 9.628,42	∑100%

Fonte: O Autor (2021).

6.3.3 Custo Fixo

Utilizando os valores obtidos com as Margens de Contribuição, foi possível calcular os Custos individuais de cada um dos produtos, bem como uma projeção de qual o valor adequado de venda (Tabela 5).

O cálculo do Custo Fixo Unitário foi realizado utilizando a Equação 11:

$$CFU_{Roupeiro\ Holanda} = \frac{CF_{unit} * \%MCI}{QV} \quad (11)$$

$$CFU_{Roupeiro\ Holanda} = \frac{74.935,93 * 8}{1}$$

$$CFU_{Roupeiro\ Holanda} = 6143,02$$

6.3.4 Custo do Item

Para o Cálculo do Custo do Item, foi utilizada a Equação 14:

$$CT_{Roupeiro\ Holanda} = \frac{CC + CFU}{\frac{100 - (\%CVV + \%CVC)}{100}} \quad (14)$$

$$CT_{Roupeiro\ Holanda} = \frac{1.216,95 + 6.143,02}{\frac{100 - (0 + 8)}{100}}$$

$$CT_{Roupeiro\ Holanda} = 8.034,03$$

6.3.5 Preço de Venda Final

O Cálculo do Preço de Venda Final foi realizado através da Equação 15, onde foi considerado uma margem de lucro (L) de 10% sobre o CT:

$$\text{Preço de Venda Final}_{\text{Roupeiro Holanda}} = \frac{CC+CF_{\text{Unit}}}{100-(\%CVV+\%CVC+\%L)} \quad (15)$$

$$CT_{\text{Roupeiro Holanda}} = \frac{1.216,95 + \frac{6.143,02}{100}}{100 - (0 + 8 + 10)}$$

$$CT_{\text{Roupeiro Holanda}} = 9.018,47$$

TABELA 5: Descrição dos valores de Custo Fixo Unitário, Custo Total e Preço de Venda Final do Item.

continua

PRODUTO	CF UNI	CUSTO DO ITEM	PVFINAL
ROUPEIRO HOLANDA	R\$ 6.143,02	R\$ 8.034,03	R\$ 9.018,47
ROUPEIRO MUNIQUE	R\$ 6.155,93	R\$ 7.618,31	R\$ 8.551,81
GUARDA ROUPA IMAGINARE	R\$ 3.782,04	R\$ 4.803,81	R\$ 5.392,44
ARMÁRIO VALDEMÓVEIS	R\$ 3.175,49	R\$ 3.970,93	R\$ 4.457,51
COLCHÃO	R\$ 5.007,05	R\$ 5.700,30	R\$ 6.398,78
LAVADORA SEMIAUTOMÁTICA	R\$ 2.166,86	R\$ 2.831,39	R\$ 3.178,34
ROUPEIRO MEGA PLUS	R\$ 3.122,49	R\$ 3.713,01	R\$ 4.167,98
KIT 4 PORTAS BRANCO	R\$ 2.257,95	R\$ 2.621,76	R\$ 2.943,02
HOME SUSPENSO ANGRA	R\$ 1.991,17	R\$ 2.524,26	R\$ 2.833,56
PAINEL FLAT PLUS	R\$ 2.050,93	R\$ 2.571,11	R\$ 2.886,16
ARMÁRIO 2P 4G	R\$ 1.671,04	R\$ 2.189,71	R\$ 2.458,02
CENTRÍFUGA	R\$ 1.626,74	R\$ 2.122,56	R\$ 2.382,65
FOGÃO STAR 4Q	R\$ 837,32	R\$ 1.356,56	R\$ 1.522,79
COMODA JADE	R\$ 1.992,39	R\$ 2.446,67	R\$ 2.746,47
GABINETE BOLÍVIA	R\$ 1.975,27	R\$ 2.379,13	R\$ 2.670,65
ROUPEIRO 4P	R\$ 1.304,01	R\$ 1.740,54	R\$ 1.953,81
LAVADORA TANQUINHO	R\$ 1.451,83	R\$ 1.880,17	R\$ 2.110,55
KIT COZ YARA	R\$ 1.231,18	R\$ 1.657,75	R\$ 1.860,89
RACK TITAN	R\$ 1.641,87	R\$ 2.040,96	R\$ 2.291,04
CADEIRA PASSADEIRA	R\$ 1.948,91	R\$ 2.302,05	R\$ 2.584,13
CABECEIRA LISBOA	R\$ 1.125,16	R\$ 1.466,22	R\$ 1.645,88
MULTI USO TORINO	R\$ 1.326,02	R\$ 1.651,48	R\$ 1.853,85
COZ GABINETE	R\$ 1.168,18	R\$ 1.491,32	R\$ 1.674,06
CADEIRA PARIS	R\$ 1.366,17	R\$ 1.537,14	R\$ 1.725,49
PANELEIRO SIMPLES	R\$ 1.267,17	R\$ 1.575,49	R\$ 1.768,55
PEDRA UBATUBA	R\$ 832,65	R\$ 1.159,63	R\$ 1.301,72
ROUPEIRO MULTIUSO	R\$ 1.060,73	R\$ 1.344,60	R\$ 1.509,36
ARMÁRIO FLEX	R\$ 1.019,88	R\$ 1.246,24	R\$ 1.398,95
CAMA BOX	R\$ 755,05	R\$ 975,93	R\$ 1.095,51
ARMÁRIO AÉREO	R\$ 839,77	R\$ 1.049,90	R\$ 1.178,55
ROUPEIRO ACR	R\$ 462,72	R\$ 687,70	R\$ 771,97
VENTILADOR OSC	R\$ 733,51	R\$ 936,81	R\$ 1.051,60
ROUPEIRO 1300	R\$ 787,41	R\$ 966,09	R\$ 1.084,47
MULTIUSO NEW IRIS	R\$ 579,36	R\$ 761,16	R\$ 854,43
VENTILADOR COLUNA	R\$ 398,33	R\$ 570,94	R\$ 640,90

conclusão

PRODUTO	CF UNI	CUSTO DO ITEM	PVFINAL
ROUPEIRO MULT	R\$ 474,55	R\$ 637,45	R\$ 715,56
BASE GUANABARA	R\$ 591,93	R\$ 720,62	R\$ 808,91
TRAVASSEIRO NOBILE	R\$ 582,66	R\$ 704,30	R\$ 790,60
MESA COMPUTADOR	R\$ 448,41	R\$ 576,58	R\$ 647,23
VENTILADOR 40CM	R\$ 251,93	R\$ 367,67	R\$ 412,73
LIQUIDIFICADOR	R\$ 305,87	R\$ 412,43	R\$ 462,97
MESA DE PASSAR	R\$ 381,56	R\$ 466,02	R\$ 523,12
TAPETE SISAL	-R\$ 1.482,62	-R\$ 1.310,46	-R\$ 1.471,03
COZINHA ARMADA	R\$ 335,78	R\$ 418,44	R\$ 469,71
CADEIRA DE ÁREA	R\$ 326,45	R\$ 406,56	R\$ 456,38
PÉ PARA ROUPEIRO	R\$ 138,42	R\$ 153,40	R\$ 172,20

Fonte: O Autor (2021).

No mês analisado (março/2020), foram vendidos um total de 57 itens distribuídos em 46 produtos, que variavam desde móveis, eletrodomésticos e até acessórios para utilização em casa. A venda destes itens, resultou num faturamento líquido de R\$ 21.469,57. No entanto, mais da metade desse valor foi gasto apenas nos itens de reposição dos produtos vendidos, somando R\$ 10.981,08.

Após a aplicação do Método de Custeio para o mês de março de 2020 foi possível observar que quase todos os produtos apresentam Margem de Contribuição positiva, mesmo que muito baixas, demonstrando que todos contribuem para o resultado da empresa. A partir dos resultados apresentados, foi possível observar que quatro produtos apresentaram as maiores Margens de Contribuição para a empresa, sendo os Roupeiros Holanda e Munique (8%), o Colchão (7%) e a Cadeira Paris (7%), podendo ser um indicativo da importância de se manter esses produtos no catálogo da empresa.

Também foi observado que quatro modelos apresentam margem de Contribuição igual a 0 (Ventilador 40cm, Liquidificador, Cozinha Armada, Cadeira de Área), e um negativo (Tapete Sisal -2%). A manutenção desses produtos não traz nenhum tipo de benefício à empresa, visto que eles não colaboram com o pagamento dos custos, exigindo revisão dos gestores quanto a venda deles.

De acordo com a análise dos custos de cada um dos produtos é possível observar que a quantidade vendida pela empresa não está sendo suficiente para manter um saldo positivo dentro do cenário em que ela enfrentou no mês analisado,

indicando a necessidade de reformulação dos preços de venda praticados, bem como a priorização de produtos mais rentáveis.

Quando analisados os custos da empresa neste mês de estudo, percebe-se que eles foram superiores às vendas, o que se mostra como resultado negativo para o período. De acordo com Amitrano; Magalhães e Silva (2020) e Elias (2020), a pandemia do SarsCoV-2 afetou todo o comércio varejista que apresentou queda no índice de volume de vendas, muito relacionado com as medidas sanitárias de prevenção de espalhamento do vírus, como as restrições de horário e até o fechamento completo de alguns ramos comerciais (o chamado “*lockdown*”).

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pode-se concluir que a aplicação do método de custeio pela Margem de Contribuição e sua proposição num dos meses de atividade da empresa identificou a necessária reanálise do modo de precificação utilizado pela empresa.

De posse do presente trabalho, a empresa possui condições para que os seus custos sejam melhor entendidos e rateados dentre todos as suas transações de venda, melhorando seu rendimento e competitividade perante o mercado. Os resultados demonstraram que a maioria dos produtos têm potencial para trazer lucratividade à empresa, além de deixar claro quais os produtos que não têm contribuindo para isso, dando ferramentas para que os gestores sejam capazes de tomarem decisões a respeito da organização do catálogo dos produtos oferecidos.

Sugere-se que as análises realizadas para o mês de março de 2020 sejam estendidas para os meses seguintes de exercício da empresa, com o intuito de oferecer padrões de custo que possam ser diminuídos a fim de torná-la mais competitiva frente ao mercado de móveis na região de atuação.

8. REFERÊNCIAS

ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **Contexto**, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.

AMITRANO, Cláudio Roberto; MAGALHÃES, Luis Carlos Garcia de; SILVA, Mauro Santos. **Medidas de enfrentamento dos efeitos econômicos da Pandemia Covid-19: panorama internacional e análise dos casos dos Estados Unidos, do Reino Unido e da Espanha**. 2020. Brasília: Rio de Janeiro: Ipea, 1990-. 80p.

BORNIA, Antonio Cezar. **Mensuração das Perdas dos Processos Produtivos: Uma Abordagem Metodológica de Controle Interno**. Florianópolis, 1995 Tese (Doutorado), Universidade Federal de Santa Catarina.

COOPER, Robin; KAPLAN, Robert. Gestão de Custos na Nova Economia: Sistemas Integrados de Custeio. **HSM Management**, nº 19, ano 4, p. 70-78, mar/abr 2000.

COSTA, Carlos Eduardo. **Métodos de Custeio**. Administradores. Disponível em; <https://administradores.com.br/producao-academica/metodos-de-custeio-a-melhor-escolha-para-obtencao-de-lucro>. Acesso em: 04.jul.2021. 2021.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz, **Gestão de Custos e Formação de Preços**. 4 ed. São Paulo: Atlas. 2019

ELIAS, Lilian de Pellegrini. Impactos da Covid-19 sobre o setor de comércio no Brasil e em Santa Catarina. **Revista NECAT-Revista do Núcleo de Estudos de Economia Catarinense**, v. 9, n. 18, p. 59-76, 2020.

ELIAS, Zanoni dos Santos; ALBERTON, Luis; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues; REBELLO, Marcos; BONIFÁCIO, Roseli Cossta. Rateio dos custos indiretos: aplicação da análise de correlação e de regressão. **Revista de contabilidade do mestrado em ciências contábeis da UERJ**, v. 14, n. 2, p. 50-66, 2009.

FERREIRA, José Ângelo. **Custos industriais: Uma análise gerencial**. 1. ed. São Paulo: STS, 2007.

FERREIRA, José Ângelo. **Gestão de Custos: Aspectos introdutórios da Contabilidade de Custos**. Aula para o curso de Pós-graduação EaD da Faculdade Unicesumar, Maringá, 2015.

FERREIRA, José Ângelo; SOUZA, William Jackson. **Custos na Prática: Gerenciamento integrado e descomplicado dos custos pela margem de contribuição**. 2. ed. São Paulo: STS, 2002.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Metodologia de Pesquisa**: 1. ed. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GONÇALVES, José Sérgio Rocha de Castro. As empresas familiares no Brasil. **Revista de Administração de empresas**, v. 40, n. 1, p. 7-12, 2000.

GUPTA, Mahesh; GALLOWAY, Karen. Activity-based costing/management and its implications for operations management. **Technovation**, v. 23, n. 2, p. 131-138, 2003.

KHATAIE, Amir H.; BULGAK, Akif A.; SEGOVIA, Juan J. Activity-based costing and management applied in a hybrid decision support system for order management. **Decision Support Systems**, v. 52, n. 1, p. 142-156, 2011.

KLIEMANN, Francisco José. **Custos Industriais**. (2004) Apostila da Disciplina de Custos Industriais, Porto Alegre: PPGEP/UFRGS.

LOZADA, Gisele; NUNES, Karina. **Metodologia Científica**. 1. ed. Porto Alegre: SAGAH. 2019.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1995.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: Análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson. 2012

PEREIRA, José; **Metodologia de Pesquisa Científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas. 2016

SANTOS, Roberto Vatan dos. Modelagem de sistemas de custos. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**, Ano II, n. 4, p. 62-74, 1998.

SANTOS, Aline; SILVA, Fabiane; BARRETO, Jeanine; GUAZZELLI, Arianne. **Gestão de custos**. 1 ed. Porto Alegre: SAGAH EDUCAÇÃO S.A. 2019.

SEVERIANO FILHO, Cosmo; DE MELO, Janaina Ferreira Marques. Desmistificando as limitações do uso do custeio por absorção. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 17, n. 3, p. 11-24, 2006.

SILVA, Raimundo; LINS, Luiz. **Gestão de custos: Contabilidade, controle e análise**. 4. ed. São Paulo: Atlas. 2017.

SOUZA, Alceu; CRUZ, June Alisson Westarb. Classificando custos fixos e variáveis por meio de métodos estatísticos. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 2, n. 34, p. 22-28, 2009.

THIOLLENT, Michel. **Metodologia da pesquisa - ação**. 2. ed. São Paulo: Cortez, 1986.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda**. Saraiva Educação SA, 2017.

ANEXO 1

DEMONSTRATIVO DE RESULTADOS DO EXERCICIO			
CÓDIGO	DESCRIÇÃO	R\$	%
1.	RECEITAS SOBRE VENDAS	R\$144.343,63	100,00%
	CUSTOS		
2.	CUSTOS VARIÁVEIS DE COMPRA	R\$71.051,88	49,22%
2.1	CMV (Custo de Mercadoria Vendida)	R\$71.051,88	49,22%
2.2	Frete	R\$0,00	0,00%
3.	CUSTOS VARIÁVEIS DE VENDAS	R\$12.117,28	8,39%
3.1	Simplex Nacional	R\$8.367,98	5,80%
3.2	Horas Extras 60%	R\$1.453,55	1,01%
3.4	Gratificações	R\$36,15	0,03%
3.5	Comissão de Vendas	R\$259,60	0,18%
3.5	Despesas com Marketing	R\$2.000,00	1,39%
3.5.1	Agência de publicidade	R\$2.000,00	1,39%
4.	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	R\$61.174,47	42,38%
5.	CUSTOS FIXOS	R\$74.935,93	51,91%
5.1	Despesas com Pessoal	R\$46.910,12	32,50%
5.1.1	Salário	R\$26.051,27	18,05%
5.1.2	Férias	R\$14.834,42	10,28%
5.1.3	13º Salário	R\$2.195,06	1,52%
5.1.4	DSR (Horas Extras)	R\$291,55	0,20%
5.1.5	DSR (Comissões)	R\$122,29	0,08%
5.1.6	FGTS	R\$1.508,74	1,05%
5.1.7	FGTS (Multa)	R\$145,86	0,10%
5.1.8	Seguro de Vida Funcionários	R\$1.469,74	1,02%
5.1.9	P.T.S. "Prêmio por Tempo de Serviço"	R\$131,19	0,09%
5.1.10	Exames Admissionais/Desmissionais	R\$160,00	0,11%
5.2	Despesas Funcionais	R\$21.918,31	15,18%
5.2.1	Energia Elétrica	R\$1.425,19	0,99%
5.2.2	Água	R\$50,60	0,04%
5.2.3	Telefone Fixo	R\$188,76	0,13%
5.2.4	Aluguel	R\$19.500,00	13,51%
5.2.5	Custo com Assistência Mercadoria Vendida	R\$15,00	0,01%
5.2.6	Mensalidade Máquina de Cartão	R\$237,00	0,16%
5.2.7	Recarga de Tonner e Cartuchos	R\$50,00	0,03%
5.2.8	Seguro Imobiliário	R\$276,76	0,19%
5.2.9	Compra de EPI	R\$175,00	0,12%
5.3	Despesas Gerenciais	R\$3.532,50	2,45%
5.3.1	Brindes e Cestas Funcionários	R\$145,80	0,10%
5.3.2	Honorários Contabilidade	R\$3.180,00	2,20%
5.3.3	Honorários Advogado	R\$206,70	0,14%
5.4	Depesas Serviços Terceiros	R\$575,00	0,40%
5.4.1	Segurança/Vigia Noturno	R\$200,00	0,14%
5.4.2	Serviço de Monitoramento	R\$375,00	0,26%
5.5	Despesas com Manutenção	R\$14,75	0,01%
5.5.1	Manutenção Imóvel - Alvenaria	R\$14,75	0,01%
6.	LUCRO OPERACIONAL	(R\$13.761,46)	-9,53%
8.	DESPESAS FINANCEIRAS	R\$97,53	-0,71%
8.1	Tarifa Bancaria	R\$97,53	-0,71%
9.	DESPESAS TRIBUTÁRIAS	R\$4.229,26	-30,73%
9.1	Contribuição Sindical	R\$1.114,72	-8,10%
9.2	INSS	R\$2.490,51	-18,10%
9.3	Alvara	R\$624,03	-4,53%
10.	LUCRO LIQUIDO	(R\$18.088,25)	-12,53%

ANEXO 2

22/07/2021 000

Relatorio das Vendas: 01/03/2020 a 31/03/2020 - das Compras:

a

Empresas: 006

Serie: Numero: 0 Vendas

Produtos

Codigo	Descricao	Venda Vista	Venda Prazo	Devolucao Venda	Total Liq. Faturado	Perc% Total	Quant. Vendida	Preco Medio Vda	Cto.Medio Reposicao	Cto.Total Reposicao	Lucro Bruto	Perc.% Lucro	Saldo Atual	Compras Periodo
085499	CD806AR ROUPEIRO HOLANDA II 2		2,190.00		2,190.00	10.24	1.0	2,190.00	1,216.95	1,216.95	973.05	79.95		
104257	CP2112FJ ROUPEIRO MINIQUE 5 PT		1,762.00		1,762.00	8.24	1.0	1,762.00	823.20	823.20	938.80	114.04	3.00	
095691	149111 JUNDA ROUPA IMAGINARE		1,205.85		1,205.85	5.64	1.0	1,205.85	618.73	618.73	587.12	94.89		
092620	9344.179 ARMARIO VALEMOMELIS P		950.00		950.00	4.44	1.0	950.00	462.28	462.28	487.72	105.50		
100493	05CEHE00084-1006COLCHRO FAMIL		836.96		836.96	3.91	1.0	836.96	215.00	215.00	621.96	289.28		
101158	102.1.009.1 LAVADORA SEMIAUTOM		770.00		770.00	3.60	1.0	770.00	426.98	426.98	343.02	80.33	15.00	
094832	02055 ROUPEIRO MEGA PLUS CMCU		742.50		742.50	3.47	1.0	742.50	279.00	279.00	463.50	166.12		
097062	04670 KIT 4 PORTAS BRANCO/PRET		630.75		630.75	2.95	2.0	315.37	143.85	287.70	343.05	119.23		
095649	55484 HOME SUSPENSO ANGRA PRET		630.00		630.00	2.94	1.0	630.00	321.30	321.30	308.70	96.07		
096949	7655 PAINEL FLAT PLUS 1.6 DECK		620.00		620.00	2.90	1.0	620.00	304.46	304.46	315.54	103.63		
096961	5029.125 ARMARIO 2PTS 4GV ITA	600.00			600.00	2.80	1.0	600.00	334.95	334.95	265.05	79.13	3.00	
090377	040.1.043.1 CENTRIFUGA CCE04SA		575.00		575.00	2.69	1.0	575.00	317.74	317.74	257.26	80.96	11.00	
094826	370000058 FOGAO STAR 4Q PRETO	560.00			560.00	2.62	1.0	560.00	405.43	405.43	154.57	38.12		
100495	6050 CMOVA JADE 8 GV BRANCO		551.25		551.25	2.57	1.0	551.25	249.00	249.00	302.25	121.38		
101894	33233 GABINETE HOLIVIA 1,45M B		500.00		500.00	2.33	1.0	500.00	204.25	204.25	295.75	144.79		
093475	HE12-94 ROUPEIRO 04 PORTAS O2	500.00			500.00	2.33	1.0	500.00	290.50	290.50	209.50	72.11		
104541	102.3.006.1 LAV TANQUINHO LCT4		499.00		499.00	2.33	1.0	499.00	270.59	270.59	228.41	84.41	9.00	
050189	6.38.1 KIT COE YARA 160 BRANCO	486.50			486.50	2.27	1.0	486.50	287.49	287.49	199.01	69.22		
102058	18791 RACK TITAN NATURELE/GRAF		479.00		479.00	2.24	1.0	479.00	227.85	227.85	251.15	110.22		
102622	00001 CADEIRA PASSALEIRA MAD T		448.00		448.00	2.09	1.0	448.00	160.00	160.00	288.00	180.00	1.00	
101366	2404 CABECEIRA LISBOA GOLD 1,4		395.82		395.82	1.85	1.0	395.82	218.04	218.04	177.78	81.53		
101724	10.0016 MULTI USD TORINO COR C		390.00		390.00	1.82	1.0	390.00	186.90	186.90	203.10	108.66		
089550	06.5106.00 COE GABINETE 2P EVO	380.00			380.00	1.77	1.0	380.00	198.02	198.02	181.98	91.89	4.00	
093030	99103/1 CADEIRA PARIS PRETO CR		375.00		375.00	1.75	4.0	93.75	42.00	168.00	207.00	123.21		
089545	06.5101.00 PANELEIRO SIMPLES 2	370.00			370.00	1.73	1.0	370.00	176.14	176.14	193.86	110.06	3.00	
083821	PEDRA VERDE UBATUBA 0800080		367.50		367.50	1.71	1.0	367.50	229.68	229.68	137.82	60.00	5.00	
027238	DL32-10 ROUPEIRO MULTITUDO TULI		335.50		335.50	1.56	1.0	335.50	171.06	171.06	164.44	96.13		
078804	01600 ARMARIO FLEX BRANCO		276.00		276.00	1.29	1.0	276.00	121.80	121.80	154.20	126.60		
095757	0003 CRA BOX 138X188X30 MARRO		257.63		257.63	1.20	1.0	257.63	129.00	129.00	128.63	99.71		
089546	06.5102.00 ARM AEREO 1P BASCUL	251.00			251.00	1.17	1.0	251.00	122.04	122.04	128.96	105.67	3.00	
089119	A010100101 A01010 ROUPEIRO ACR	247.50			247.50	1.15	1.0	247.50	167.28	167.28	80.22	47.95		
104465	8034 VENTILADOR OSC COLINA TUR		239.00		239.00	1.11	1.0	239.00	124.70	124.70	114.30	91.65		
087444	BL4-94 ROUPEIRO MULTITUDO 1300		217.00		217.00	1.01	1.0	217.00	97.62	97.62	119.38	122.29		
103014	902331 MULTITUDO NEW IRIS CASTA	210.00			210.00	0.98	1.0	210.00	117.94	117.94	92.06	78.05		
104466	10039 VENTILADOR OSC COLINA TU		192.00		192.00	0.89	1.0	192.00	124.71	124.71	67.29	53.95		
087446	BL4-10 ROUPEIRO MULTITUDO 1300		186.00		186.00	0.87	1.0	186.00	109.42	109.42	76.58	69.98		
086983	000075 BASE MESA GUINABARA QUA		157.50		157.50	0.73	1.0	157.50	68.23	68.23	89.27	130.83	3.00	
080340	10672 TRAVESSEIRO MOBILE GEL S		150.00		150.00	0.70	1.0	150.00	62.55	62.55	87.45	139.80		
079829	20040 MESA COMPUTADOR AUSTRALI		150.00		150.00	0.70	1.0	150.00	79.80	79.80	70.20	87.96		
103469	HO024 VENTILADOR 40CM 220V PRE	128.00			128.00	0.59	1.0	128.00	84.89	84.89	43.11	50.78		
027666	033102070 LIQUIDIFICADOR DIAMA		121.45		121.45	0.56	1.0	121.45	71.96	71.96	49.49	68.77		
089707	600400200202-001 MESA DE PASSA		103.03		103.03	0.48	1.0	103.03	45.36	45.36	57.67	127.13		
000956	TAPETE SISAL ALGODAO 150x210 C		100.00		100.00	0.46	1.0	100.00	282.11	282.11	-182.11	-64.55		
089548	06.5104.00 COZINHA ARM GELAD E	99.00			99.00	0.46	1.0	99.00	47.55	47.55	51.45	108.20	3.00	
102851	0000000000037 CADEIRA DE AREA		96.00		96.00	0.44	1.0	96.00	46.00	46.00	50.00	108.69		
070903	PE PARA ROUPEIRO C/PARAFUSO CO		37.90		37.90	0.17	8.0	4.73	2.11	16.88	21.02	124.52	13.00	
Total.....		4,360.00	17,009.64	0.00	21,369.64		57.0			10,971.08	10,398.56	94.78		