



MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO EM UMA CONFEITARIA

CONTRIBUTION MARGIN AS MANAGEMENT INSTRUMENT IN A CONFECTIONERY

Letícia Beatriz Frantz¹
Christian Venzon²

RESUMO

Este estudo teve como tema a gestão de custos, tendo ênfase para a utilização da margem de contribuição como instrumento de gestão. O objetivo da pesquisa foi identificar quais os salgados da Confeitaria Marlene que apresentavam maior margem de contribuição unitária, utilizando-se o método de custeio variável. A pesquisa caracterizou-se como de natureza exploratória, com abordagem quantitativa dos dados, realizada através da análise de documentos, como notas fiscais e registros manuais disponibilizados pela organização, além das informações obtidas por meio de conversas informais com a proprietária, configurando uma entrevista não-estruturada. Os principais resultados encontrados na pesquisa mostraram que os salgados apresentaram uma significativa margem de contribuição, tendo o salgado minipizza a maior rentabilidade. O uso dessa importante ferramenta de suporte ao processo decisório irá contribuir para elevar o faturamento, podendo fornecer subsídios para auxiliar na elaboração das estratégias de vendas e formação de preços.

Palavras-chave: Custos, Margem de Contribuição, Processo Decisório.

ABSTRACT

This study focused on cost management, with emphasis on the use of contribution margin as a management tool. The aim of this research was to identify which salty of Marlene's Bakery had a higher margin of unit contribution, through the variable costing method. The research was characterized as exploratory in nature, with a quantitative data approach, performed via document analysis, such as invoices and manual reports available by the company, besides informations collected in informal conversations with the business owner, setting an unstructured interview. The main outcomes in the research showed that the salty snacks had a meaningful contribution margin, in which the salty minipizza was the most profitable one. The use of this important tool in the decision-making

¹ Graduanda em Administração de Empresas pela Faculdade Dom Alberto.

² Professor Orientador, Administrador, MBA em Gestão Empresarial, Esp. Em Educação Superior. na Faculdade Dom Alberto- Santa Cruz do Sul/ RS. E-mail: christian.venzon@domalberto.edu.br



process will contribute to increase revenue, providing assistance in the elaboration of prices and sales strategy.

Keywords: Costs, Contribution Margin, Decision-making Process.

INTRODUÇÃO

Com a alta competitividade instalada no mundo dos negócios, associada aos fatores externos como a economia, se faz cada vez mais necessária uma administração atenta para a gestão de custos. Em síntese, o mercado consumidor se caracteriza pela busca de qualidade por um preço acessível. Diante disso, para uma empresa conseguir sobreviver nesse cenário, esta precisa manter a qualidade, no entanto, reduzir os seus custos. Logo, cabe ao gestor estar munido de informações para comportar esse processo decisório.

Nesse sentido, a contabilidade de custos se torna uma ferramenta fundamental de gestão organizacional. Bruni e Famá (2010) ressaltam que um dos principais propósitos da contabilidade de custos se constitui em fornecer subsídios para a tomada de decisões. Padoveze (2015) define o ramo contábil como sendo destinado para o estudo da gestão econômica do custo e dos preços de venda dos produtos e serviços ofertados pelas empresas, sendo, portanto, gastos realizados que darão origem aos produtos de uma organização, na qual é necessário determinar o gasto para cada unidade dos diferentes produtos produzidos. Assim, uma gestão voltada para o controle efetivo de custos permite que a empresa permaneça competitiva no mercado, dispondo de produtos de qualidade por um preço justo e, simultaneamente, continue com um lucro satisfatório.

A contabilidade de custos provê as informações precisas para a análise da margem de contribuição dos produtos. Na visão de Padoveze (2015), a margem de contribuição representa o lucro variável, sendo este obtido pela diferença entre o preço de venda unitário e os custos e as despesas variáveis por unidade de produto ou serviço. Diante disso, Carvalho et al. (2009) salienta que a análise da margem de contribuição é uma importante ferramenta de gestão que fornece ao gestor informações de quanto cada produto contribui para que a empresa possa pagar as suas despesas fixas e gerar lucro.

Nesse contexto, este estudo foi desenvolvido na empresa Confeitaria Marlene, localizada em Linha Santa Cruz, interior de Santa Cruz do Sul no Estado do Rio Grande do Sul. A confeitaria é uma empresa familiar, registrada como microempresa individual, atuando no ramo desde 2011, estando atualmente instalada em uma área que pertence à casa da própria empresária. A confeitaria dispõe de um variado leque de produtos distribuídos em salgados, doces e tortas. O foco principal do empreendimento são eventos, como festas de aniversários, formaturas, casamentos e datas comemorativas, como Páscoa e Natal. Já quanto ao seu público alvo, este inclui as diferentes faixas etárias, sendo a maioria com condições socioeconômicas classificadas entre classe média e classe alta. Esta empresa conta com a proprietária e um funcionário. O



empreendimento não tem um sistema de custos formalizado, mas percebe a sua importância e demonstra interesse em utilizar este instrumento.

Dessa forma, visando auxiliar a empresa no processo decisório, o problema de pesquisa deste estudo é: quais os salgados da Confeitaria Marlene que apresentam maior margem de contribuição unitária?

O presente trabalho teve como objetivo geral identificar quais os salgados da Confeitaria Marlene apresentam maior margem de contribuição unitária. Para tanto, definiu-se como objetivos específicos levantar os custos pertinentes para a produção dos salgados, apurar a margem de contribuição dos produtos do segmento estudado e, por meio desta, elencar os salgados mais rentáveis. Por trabalhar com uma ampla variedade de produtos, o trabalho limitou-se à uma análise somente dos salgados. Essa escolha se explica pelo fato de terem uma maior demanda no mercado.

A pesquisa justifica-se pela contribuição que o estudo proporcionou para a empresa em relação à utilização da margem de contribuição para auxiliar na tomada de decisões e planejamentos futuros, a fim de maximizar os resultados da organização para fomentar o seu crescimento de maneira a se manter competitiva no mercado. Por fim, o trabalho também teve como propósito servir de motivação para que outros estudos dessa ordem sejam realizados com os demais produtos da confeitaria.

Considerando a natureza do trabalho, é importante observar que o controle de gastos é fundamental para prover dados essenciais quanto à rentabilidade e desempenho das atividades do empreendimento, a fim de construir, dessa forma, uma administração voltada para o planejamento, em que o aprendizado sobre o tema traz contribuição ao proprietário do estabelecimento de modo a obter uma gestão eficaz através do controle dos custos gerados na produção e venda dos diferentes serviços ou produtos, conforme aponta o Sebrae (2018).

Dessa maneira, o presente estudo está organizado em cinco partes, sendo esta primeira composta pela introdução, formada pela contextualização do tema, problema, objetivos e justificativa. Na sequência, constata-se a revisão da literatura usada como suporte teórico da pesquisa. Já na terceira parte se encontram os procedimentos metodológicos que possibilitaram o desenvolvimento do estudo. Em seguida, se encontra a quarta seção, destinada para a coleta e análise dos dados, e a última seção aponta as conclusões e recomendações para futuros trabalhos.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

Na fundamentação teórica foram abordados conceitos sobre a contabilidade de custos, métodos de custeio e margem de contribuição com o propósito de dar suporte ao tema e aos objetivos deste estudo.

1.1 Contabilidade de custos e contabilidade gerencial



Segundo Padoveze (2015), a contabilidade de custos é um dos ramos da ciência contábil que mais têm manifestado evoluções conceituais nos últimos anos, sendo considerada de extrema importância e uma das ferramentas gerenciais mais utilizadas para a gestão empresarial.

A contabilidade de custos tem duas grandes áreas de atuação, sendo a primeira o custo contábil. Esta traz conceitos e técnicas destinadas para identificação do custo dos produtos e serviços para fins contábeis e para atender quesitos legais e fiscais.

Já a segunda área de atuação é o custo gerencial, que traz conceitos e técnicas destinadas visando uma gestão econômica dos produtos e serviços da organização, tendo como objetivo fornecer informações precisas em relação à tomada de decisões. Crepaldi (2007, p. 20) aponta que,

[...] contabilidade gerencial é o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas para que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização de recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial.

Nesse contexto, a contabilidade gerencial tem o propósito de mensurar custos precisos dos produtos, de forma que a fixação de preços, a introdução de novos produtos, o abandono de produtos obsoletos e a resposta aos produtos concorrentes possam fundamentar-se em informações efetivas em relação às necessidades de recursos a serem remetidos para esses fins. Para tanto, quanto maior a harmonia entre as informações fornecidas e as necessidades informativas de quem está na gestão, mais corretas serão as decisões tomadas, consoante adverte Wernke (2004).

Santos et al. (2015) salienta que a contabilidade de custos faz parte da contabilidade gerencial e da contabilidade administrativa. Na visão de Leone (2000), contabilidade de custos é a área que coleta, organiza, analisa, esclarece e fornece os custos dos produtos e serviços, bem como do estoque, da parte operacional, administrativa e de distribuição, com a finalidade de identificar receitas e analisar o patrimônio da empresa, para um controle dos custos. Assim, essas informações podem ser utilizadas como base para realizar planejamentos e tomar decisões.

Bruni e Famá (2010) acrescentam que a contabilidade de custos surgiu devido a necessidade de precisão das informações, possibilitando uma tomada de decisão correta, o que ocorreu após a Revolução Industrial. Com a Revolução Industrial, foi preciso se adaptar à realidade da produção em grande escala com o uso de máquinas. Assim, as empresas começaram a comprar matéria-prima para transformar em novos produtos. Esse novo produto era resultado de um conjunto de vários materiais, além da mão de obra, compondo o termo custo de produção ou de fabricação.

Nas últimas décadas, a contabilidade de custos passou a ter duas atribuições fundamentais na contabilidade gerencial: o uso das informações de custos para auxílio ao controle e para tomada de decisões. Em relação ao controle, possui como objetivo “fornecer informações para o estabelecimento de



padrões, orçamentos ou previsões e, a seguir, acompanhar o efetivamente acontecido (realizado) com os valores previstos” (SANTOS et al., 2015, p. 3).

Quanto à tomada de decisões, as informações são úteis para analisar variáveis, como, por exemplo, caso a empresa não tenha capacidade de atender a demanda de todos os produtos, isto auxilia na escolha de qual produto retirar do mercado; é fundamental para a fixação do preço de venda, na decisão de compra referente a matéria-prima e em como eliminar desperdícios. Sendo assim, a contabilidade de custos atenta principalmente para a economia interna da organização, contemplando a produção de bens ou prestação de serviços, com o objetivo de recuperar os custos por meio das receitas, salienta Santos et al. (2015).

Nesse sentido, os custos são definidos por Leone (2000) como um conjunto de métodos para definir o valor de um produto, do seu processo de fabricação e comercialização, visando o planejamento e a estimativa de atuação. Já Padoveze (2015), em poucas palavras, afirma que os custos são os gastos realizados para produzir, ou seja, dar origem aos produtos da empresa. O autor ressalta que

[...] os gastos dentro de uma empresa estão relacionados, direta ou indiretamente, com os produtos e serviços finais que serão produzidos e vendidos. Dessa maneira, o foco central da questão de custos nas empresas está em determinar quanto custa uma unidade de cada tipo de produto que está sendo fabricado e comercializado. (PADOVEZE, 2015, p. 4)

Ainda, Santos et al. (2015, p. 11) conceitua custos como “sendo o consumo de ativos necessários para a produção do produto ou para colocação da mercadoria à disposição dos clientes no estabelecimento comercial”. Dessa forma, podemos obter o custo total e o custo unitário. O custo total é a somatória dos custos de todas as unidades produzidas (serviços prestados) durante um período de tempo. Já o custo de cada unidade produzida (ou serviço prestado) é chamado de custo unitário do produto ou serviço. De acordo com o Sebrae (2018), se a organização focar em uma gestão de custos eficaz, o lucro será maior e os gastos menores.

Padoveze (2015) aponta que, para uma eficiente gestão e utilização das informações de custos para fins gerenciais, é necessário compreender alguns conceitos relacionados ao assunto.

Quanto aos gastos, estes são os recursos usados para obtenção de um produto ou serviço. Já os investimentos são gastos que irão trazer benefícios para a empresa no futuro, os quais ficam congelados por um tempo, e aos poucos vão sendo introduzidos aos custos e despesas.

Os custos, através da pesquisa teórica, encontram-se definidos como gastos efetuados para produção do produto ou serviço. Portanto, estão relacionados aos produtos e serviços oferecidos pela empresa.

As despesas são os gastos não associados à produção do produto ou prestação do serviço. Normalmente, são classificadas como despesas administrativas. Essa despesa pode ser fixa, isto é, não varia em função do volume de vendas, ou uma despesa variável, que varia conforme as vendas. Os



pagamentos, por sua vez, ocorrem quando se usam recursos em troca de algum direito adquirido pela empresa.

As perdas são acontecimentos anormais que ocorrem na empresa. Estes não fazem parte dos custos de fabricação do produto, portanto, são considerados como não operacionais. Apesar da semelhança, os prejuízos se caracterizam pelo resultado negativo da diferença entre receitas e despesas de um determinado período.

O insumo é um termo usado para se referir aos elementos necessários para produzir um produto ou serviço. Por fim, o desperdício se caracteriza quando os recursos não são utilizados de forma eficiente e geram custos desnecessários aos produtos.

Após definir alguns conceitos básicos da contabilidade de custos e da contabilidade gerencial, se faz necessário conhecer as formas de classificação dos custos.

1.2 Classificação dos custos

Existem diferentes classificações de custos, porém, na concepção de Wernke (2004), os com maior aplicabilidade gerencial, são, quanto à tomada de decisão, os custos relevantes e não relevantes. Já quanto à identificação, os custos diretos e indiretos. Quanto ao volume de produção, os custos variáveis e fixos.

Os custos relevantes são aqueles que sofrem modificações em função da decisão tomada, sendo os mais importantes para dar suporte na tomada de decisão. Já os custos não relevantes são os que não dependem da decisão tomada.

Quanto à identificação, os custos diretos são os gastos que pertencem ao produto, ou seja, estão diretamente contidos no cálculo do produto sem necessidade de rateios (divisões), por exemplo: matéria-prima e embalagens. Os custos indiretos são aqueles que não possuem ligação direta com o produto, pois estão correlacionados com vários produtos ao mesmo tempo. Sendo assim, é preciso um critério de rateio específico para alocá-los aos produtos. Como exemplo disso, se tem depreciações de máquinas, aluguel e energia elétrica.

Quanto ao volume de produção, tem-se os custos variáveis, que são influenciados pela quantidade produzida pela empresa, ou seja, aumentam ou diminuem acompanhando o nível de produção ou venda. Portanto, quanto maior o volume de produção, maiores serão os custos variáveis. Um exemplo condizente é a matéria-prima, pois para produzir uma unidade de um produto determinado, se gasta valor específico, enquanto para produzir duas unidades do mesmo produto se gasta outro valor, maior em relação a uma unidade. Com relação aos custos fixos, estes são aqueles que não se alteram, independentemente da quantidade produzida e comercializada dos produtos finais. Como exemplo temos principalmente o aluguel, pois se a empresa produzir uma unidade ou duzentas unidades, o valor do aluguel vai permanecer o mesmo.



Wernke (2004) ressalta que nenhum custo é totalmente fixo ou variável. Tal motivo faz com que alguns autores prefiram identificá-los como semivariáveis e semifixos.

Os custos semivariáveis são aqueles que variam em função da quantidade de produção ou venda, mas não necessariamente nas mesmas proporções. São classificados como fixos até atingirem certo grau e, quando ultrapassam esse grau, passam a ser variáveis. Por exemplo, a energia elétrica possui uma taxa mínima (fixa) e outra parte é cobrada do consumo efetivo (variável).

Os custos semifixos são custos variáveis que não crescem em harmonia com a produção, pois são fixos até um ponto. São exemplos disso os gastos de contratação, devido a um salto no aumento da produção. Nesse contexto, quando o salário permanece o mesmo (fixo), ocorrendo uma nova contratação, o custo com salários irá aumentar (variável), e após passará a ser manter fixo outra vez.

Para o desenvolvimento do trabalho, após um conhecimento mais profundo sobre a classificação dos custos, se torna essencial relatar sobre os principais métodos de custeio.

1.3 Métodos de custeio

Dutra (2009) afirma que o estudo de custos de produção pode ser realizado visando dois aspectos: o econômico e o contábil. Nesse sentido, o econômico é adequado para fins de tomada de decisões, e o contábil aborda os custos direcionados para a apuração do resultado. Os métodos mais usados são o custeio por absorção, o custeio direto ou variável, o custeio baseado em atividades (ABC) e o custeio padrão.

1.3.1 Custeio por absorção

O método de custeio por absorção, conhecido também como custeio pleno ou integral, é o mais utilizado por atender aos princípios contábeis e a legislação vigente. Conforme Crepaldi (2007), esse método compreende a apropriação de todos os custos de produção aos produtos ou serviços do período, tanto os fixos como os custos variáveis, diretos e os indiretos. Dessa forma, todos os gastos incorporam-se aos produtos, sendo os custos diretos e variáveis apropriados diretamente aos produtos; e os fixos e indiretos apropriados por meio de critérios de rateio, enquanto as despesas são jogadas imediatamente contra o resultado do período. Por isso, nesse método, torna-se essencial a distinção entre custos e despesas.

Para Wernke (2004), o custeio por absorção apresenta como desvantagem a utilização dos rateios para repartir os custos entre os produtos. Na visão do autor, os critérios não são objetivos, causando uma distorção dos resultados, podendo prejudicar alguns produtos e beneficiar outros. Santos et al. (2015) compartilha do mesmo ponto de vista, acrescentando que rateios por



critérios genéricos podem acarretar em erros significantes no sentido de sub ou super custeamento de produtos e serviços. Entretanto, mesmo com essas limitações, este não deve ser desprezado como um sistema obsoleto, por conta de que, perante a visão contábil, é um dos sistemas legalmente aceitos.

1.3.2 Custeio direto ou variável

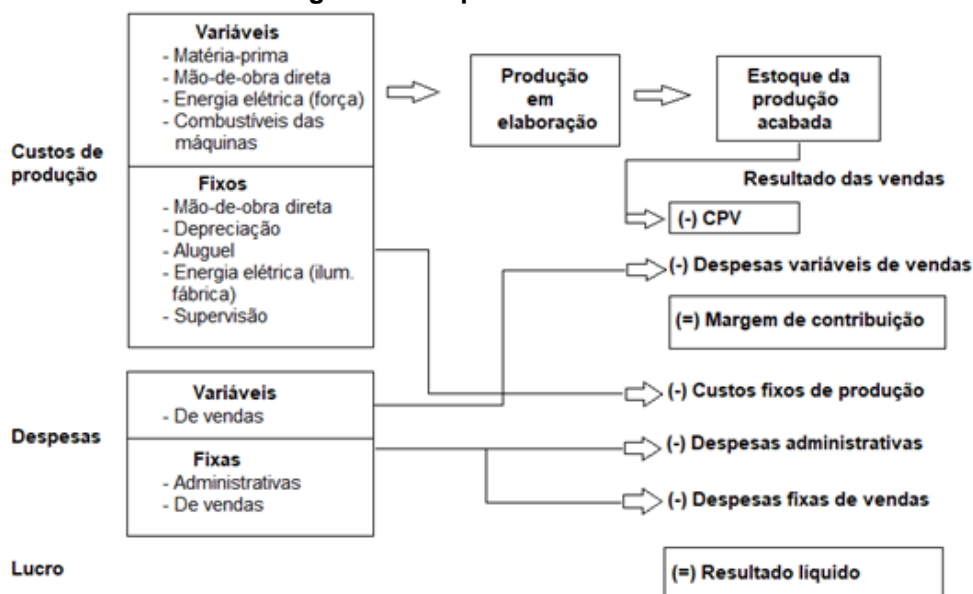
O método de custeio direto ou variável, denominado também como custeio marginal, de acordo com Wernke (2004), consiste em apropriar aos produtos ou serviços vendidos apenas os custos que forem nitidamente identificados, chamados de diretos ou variáveis. Os outros custos necessários para manter o processo de fabricação, os custos indiretos ou fixos, devem ser desconsiderados em termos de custo de produto. Em suma, esse método venera somente os custos variáveis de produção e de comercialização do produto ou serviço como, matéria-prima, mão de obra direta, serviços de terceiros aplicados ao produto, tributos sobre vendas, comissões de vendas, entre outros. Por fim, Martins (2003, p. 142) salienta que:

Com base, portanto, no custeio variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis.

Dutra (2009) aponta que o método de custeio direto ou variável tem o propósito de fornecer informações referentes aos preços de venda, volumes de produção e de vendas, descontinuidade de produtos, entre outros. Segundo Leone e Leone (2010), esse método de custeio é muito utilizado nos casos em que há grande variedade de produtos diferentes, pois como o conceito determina que cada produto possui seus próprios custos diretos e variáveis, aparece assim a margem de contribuição total ou unitária do produto, um indicador fundamental que auxilia os gestores na tomada de decisões. Assim, através da margem de contribuição é possível evidenciar a potencialidade de cada produto para contribuir com a absorção dos custos fixos e após gerar lucro. Dessa maneira, para Erthal, Mareth e Treter (2013), o custeio direto apresenta pontos importantes, tais como, prioriza o aspecto gerencial, evidenciando a rentabilidade de cada produto sem as alterações ocasionadas pelos rateios de custos fixos aos produtos; não envolve rateios e critérios de distribuição de gastos, facilitando o cálculo e demanda uma divisão rígida entre os gastos de natureza fixa e variável. Para um melhor entendimento do método de custeio variável, método que contribuiu efetivamente para elaboração deste estudo, temos um quadro esquemático representando esse processo.



Figura 1 – Esquemático do Custeio Direto



Fonte: Dutra (2009), elaborado pela Autora (2019).

Contudo, Crepaldi (2007) salienta que esse sistema não atende aos fundamentos essenciais de contabilidade e não é aceito legalmente, sendo sua aplicação restrita à contabilidade interna da empresa, isso tendo em vista que a legislação determina que todos os custos sejam atribuídos aos produtos, independentemente de serem fixos ou variáveis, diretos ou indiretos.

1.3.3 Custeio baseado em atividades (ABC)

O método de custeio ABC (Activity Based Costing), segundo Crepaldi (2007), não é usado para fins contábeis, somente gerenciais, pois oferta informações econômicas para a tomada de decisões operacionais e estratégicas. Por meio do custeio ABC, é possível cortar desperdícios, melhorar serviços, estimular o melhoramento contínuo e calcular com exatidão os custos dos produtos.

Na concepção de Martins (2003), esse método procura diminuir as distorções geradas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, tendo como premissa básica identificar de forma clara o elemento causador do custo para lhe atribuir o valor. Para Atkinson et al. (2000) apud Wernke (2004, p. 22),

o sistema de custeio baseado em atividades fundamenta-se na ideia de que direcionadores de custos é que vinculam, diretamente, as atividades executadas aos produtos fabricados. Esses direcionadores medem o consumo médio ocorrido, em cada atividade, pelos vários produtos. Então, os custos das atividades são atribuídos aos produtos, na proporção do consumo que os produtos exerceram, em média, sobre as atividades.



Crepaldi (2007) argumenta que, no método ABC, as atividades são a base do processo de custeio, uma vez que investigam os custos, relacionando-se as atividades aos produtos com base na demanda das atividades que o produto precisa no processo de produção. Logo, as bases de alocação são medições das atividades efetuadas para produzir o produto. Portanto, o sistema de custeio baseado em atividades atribui custos às atividades considerando o consumo de recursos e atribui custos aos produtos considerando o consumo de atividades, além de identificar os elementos que determinam os custos das atividades e o consumo destas pelos produtos.

1.3.4 Custeio padrão

O custeio padrão ou custo *standard* é determinado *a priori*, ou seja, é calculado de forma a se diferenciar os custos padrão dos custos estimados, dos previstos, dos orçados e demais custos de outra natureza (LEONE E LEONE, 2010).

O custo padrão tem por objetivo fornecer um instrumento de controle para a administração da empresa. Nesse contexto, controle quer dizer tomar conhecimento de uma certa realidade, para compará-la com aquilo que é estabelecido como sendo o ideal, com o intuito de detectar desvios e corrigi-los. Portanto, o custo padrão é um custo determinado pela organização como meta para os seus produtos fabricados, tendo em vista as características tecnológicas do processo produtivo, a quantidade e os preços dos insumos utilizados para a fabricação e o relativo volume desta, salienta Crepaldi (2007).

Leone e Leone (2010) ressaltam que o sistema de custos padrão não tem eficiência se for implantado sozinho. Esse sistema fornece informações valiosas quando está agregado a outro método de custeamento baseado em custos reais ou históricos (aqueles que ocorreram e foram contabilmente registrados). O sistema de custo padrão é um dos únicos condizente para empresas que produzem em grande quantidade os inúmeros itens diferentes, principalmente se a matéria-prima for igual para todos eles. No entanto, possui como desvantagem o fato de imputar na mesma proporção as variações a todos produtos, pois o sistema não admite detectar os produtos cuja fabricação eivou-se de falhas de aproveitamento de materiais e ineficiência de mão de obra.

Definidos os conceitos de custos e os principais métodos de custeio utilizados, aborda-se, na sequência, o conceito de margem de contribuição e sua utilização como instrumento de apoio ao processo decisório.

1.4 Margem de contribuição

A margem de contribuição é a margem bruta decorrente da venda de um produto ou serviço, que supera seus custos variáveis unitários, podendo ser definida também como o lucro variável unitário, isto é, o preço de venda unitário



do produto descontado dos gastos e das despesas variáveis essenciais para a sua produção e venda (PADOVEZE, 2015).

Para Crepaldi (2007), a análise da margem de contribuição é uma ferramenta importante, dentro do custeio variável, para a tomada de decisões gerenciais de curto prazo. Sob a ótica do estudo da margem de contribuição, as despesas são separadas como fixas ou variáveis. Os custos variáveis são descontados das vendas para obter a margem de contribuição. Por fim, os custos fixos são deduzidos da margem de contribuição para assim obter a renda líquida. Em resumo, a margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e a soma dos custos e despesas variáveis. Nesse contexto, Dutra (2009) ressalta que a margem de contribuição mensura o quanto cada produto vendido contribui para, em primeiro lugar, abater os custos e despesas fixas e, em seguida, formar o lucro. Portanto, Leone e Leone (2010) concluem que geram maiores lucros para a empresa os produtos que atingem maiores margens de contribuição.

A margem de contribuição pode ser apurada por unidade ou pelo total. A margem de contribuição por unidade “é a diferença entre a receita e o custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e lhe pode ser imputado sem erro”, conforme explica Martins (1998, p. 195), enquanto a margem de contribuição total considera o volume total vendido. A margem de contribuição unitária é dada pela seguinte fórmula:

Quadro 1 - Fórmula de Margem de Contribuição

$$MC = PV - CV - DV$$

Onde:

MC - é a margem de contribuição;

PV - é o preço de venda;

CV - é a soma dos custos variáveis e

DV - é a soma das despesas variáveis.

Fonte: Elaborado pela Autora (2020).



Encontrada a margem de contribuição unitária, esta é multiplicada pela quantidade vendida, resultando assim na margem de contribuição total deste produto e, por fim, o somatório das margens de contribuição de todos produtos resulta na margem de contribuição total da empresa. É importante ressaltar que muitas vezes o produto tem baixa margem de contribuição unitária, porém, em contrapartida, proporciona uma alta margem de contribuição total, devido ao grande volume vendido (DUTRA, 2009).

Wernke (2004, p. 44) ressalta que “o estudo da margem de contribuição possibilita análises objetivando a redução dos custos, bem como políticas de incremento de quantidade de vendas e redução dos preços unitários de venda dos produtos ou mercadorias”. Nesse sentido, dentre as vantagens e desvantagens do conhecimento das margens de contribuições em valores e percentual, das partições (setores), linhas de produção e de produtos, podemos citar que é uma ferramenta para analisar a viabilidade de aceitar pedidos em determinadas situações. Por exemplo, quando existem limitações de matéria-prima ou horas de trabalho disponíveis ou por preços e quantidades diferentes dos praticados.

Também auxilia os gestores na decisão de quais produtos devem receber maior impulso de venda ou devem ser deixados em segundo plano ou meramente aceitos pelos benefícios de vendas que possam trazer a outros produtos. Assim, é indispensável para assessorar os gestores na decisão em relação a continuação ou não de um segmento produtivo (ou de comercialização).

Ademais, pode ser utilizado para analisar alternativas quanto à diminuição de preços, descontos especiais, campanhas publicitárias e o uso de premiações para aumentar o número de vendas. Essas decisões são determinadas por uma relação dos custos adicionais, objetivando maximizar a receita de venda. Dessa forma, quanto maior o índice de margem de contribuição, mais favorável é a oportunidade de gerar vendas. Quanto menor o índice, maior será o aumento da quantidade de vendas necessárias para recuperar os compromissos de promover vendas adicionais.

A margem de contribuição vai contribuir para os gestores no sentido de compreender a relação entre custos, volume, preços e lucros, subsidiando as decisões de venda, além de usar como base somente as informações da margem de contribuição para calcular o preço de venda pode originar um valor que não cubra todos os custos necessários para assegurar as atividades a longo prazo.

Por fim, é útil para tomada de decisões de curto prazo, entretanto pode fazer os gestores desconsiderar a importância dos custos fixos.

Um elemento importante que deve ser considerado quando analisada a margem de contribuição é a presença de fatores restritivos dentro da linha de produção. A esse respeito, Martins (2010, p. 191) adverte que, “[...] se não houver limitação na capacidade produtiva, interessa o produto que produz maior Margem de Contribuição por unidade, mas, se existir, interessa, o que produz maior Margem de Contribuição pelo fator limitante da capacidade”. A análise das restrições é fundamental para otimizar os lucros da empresa, pois diante de uma limitação na produção, a organização precisa escolher qual produto antepor em



detrimento de outro. Assim, o gestor deve ter um olhar atento para identificar possíveis fatores restritivos dentro de sua empresa e tomar as decisões adequadas a fim de minimizar o impacto nos resultados.

1.5 Estudos relacionados

Como forma de enriquecer o presente trabalho, apresento os resultados encontrados em artigos publicados sobre o assunto, demonstrando as significativas contribuições da margem de contribuição ao processo decisório.

Quadro 2 – Síntese de Trabalhos Relacionados à Margem de Contribuição

Autores	Método	Conclusão
Carvalho Junior et al (2009)	Análise da margem de contribuição como ferramenta estratégica para avaliação da atividade operacional de transporte coletivo urbano de passageiro	Os resultados evidenciaram a importância do uso da Margem de Contribuição como uma ferramenta gerencial no processo de análise do custo de transporte coletivo urbano, provendo informações precisas tanto para as empresas, quanto para a Prefeitura, sobre a rentabilidade dessas linhas de transporte, indicando, quais as linhas deficitárias e quais são autossustentáveis.
Bartz et al (2012)	A margem de contribuição dos produtos fabricados por uma empresa que	Neste estudo foi possível verificar que todos os produtos fabricados pela empresa estudada denotam considerável margem de



	desenvolve atividades ligadas à extração e ao beneficiamento de minérios	contribuição, entretanto, os gestores não utilizavam esta margem como forma de auxílio ao processo decisório. Dessa forma, a margem de contribuição além de ser uma importante ferramenta para subsidiar o processo decisório, pode contribuir com a empresa para a maximização dos seus lucros, uma vez que tal análise também possibilita ao gestor avaliar os custos diretos e a rentabilidade, contribuindo na formação do preço de venda do produto ou serviço.
Fernandes et al (2019)	Resultado de uma Análise de Custo-Volume-Lucro (CVL), técnica que permite mensurar os impactos causados pelas variações dos volumes de produção nos custos, nas receitas e nos lucros das organizações	Os resultados apontaram que, dentre os produtos que a empresa oferece, as capas possuem a maior margem de contribuição, concluindo que, a produção de capas deveria ser superior aos demais produtos fabricados para a existência do ponto de equilíbrio.

Fonte: Elaborado pela Autora (2019).

2 METODOLOGIA

A metodologia é o conjunto de técnicas e procedimentos utilizados para alcançar o conhecimento. Para Gil (2009), método pode ser definido como o percurso que se deve percorrer para atingir um determinado fim. Assim, este estudo trata-se de uma pesquisa de caráter exploratório, pois se propôs a identificar elementos de uma realidade empresarial até então pouco conhecida. Na percepção de Gil (2009), a pesquisa exploratória visa propiciar maior proximidade com o problema, deixando-o mais explícito, além de maximizar o aprendizado sobre o assunto para estudos posteriores.

Devido à grande variedade de produtos da Confeitaria, o trabalho delimitou-se a aprofundar o conhecimento sobre uma amostra, desse modo, optou-se em fazer uma análise exclusivamente do segmento de salgados. A escolha, como já mencionado no início deste estudo, se deu pelo fato de terem uma maior demanda. De acordo com Gil (2019), a amostra é um subconjunto da população, sendo a população um conjunto de elementos que possuem determinadas características em comum.

O objetivo geral desta pesquisa foi identificar quais os salgados da Confeitaria Marlene que apresentam maior margem de contribuição unitária, o qual é um empreendimento familiar localizado em Santa Cruz do Sul/RS, atuante há nove anos no mercado. Desta forma, o trabalho caracterizou-se como uma pesquisa aplicada que, conforme Gil (2010), tem por objetivo gerar conhecimentos para aplicá-los de forma prática, propondo a solução de problemas. Assim, esse trabalho visou colocar em prática o aprendizado alcançado para dar suporte para a empresa em estudo quanto ao processo decisório, usando a margem de contribuição como ferramenta de gestão.



A coleta de dados ocorreu de novembro de 2019 até janeiro de 2020, através da análise de notas fiscais e registros manuais de custos, que foram averiguados e disponibilizados pela organização, sendo, dessa maneira, uma coleta documental. Severino (2016, p. 132) define a técnica de pesquisa documental como “toda forma de registro e sistematização de dados, informações, colocando-os em condições de análise por parte do pesquisador”.

Muitas informações para complementar a pesquisa foram obtidas por meio do contato direto com a proprietária, responsável por todo processo de produção dos salgados, caracterizando uma entrevista não-estruturada. Na concepção de Marconi e Lakatos (2017), este é um método com perguntas abertas que podem ser respondidas em uma conversação informal, em que o entrevistador tem a liberdade para desenvolver e explorar cada questão da forma que considera adequada.

Por fim, os dados coletados foram tabulados em uma planilha do Excel e analisados pelo método quantitativo que, segundo Marconi e Lakatos (2017), caracteriza-se pela coleta de dados fundamentados por medição numérica e na análise estatística, para definir um parâmetro e provar teorias. Portanto, o levantamento de dados teve como ênfase definir os custos diretos envolvidos na produção dos salgados, para assim atingir o propósito de descobrir a margem de contribuição unitária, sendo os resultados dessa análise apresentados a seguir.

3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

3.1 Caracterização da empresa e dos produtos pesquisados

A Confeitaria Marlene, localizada em Santa Cruz do Sul/RS, iniciou seus trabalhos em 2009 com a produção de salgados, bolachas e tortas para vender no próprio bairro. Mais tarde, em 13 de julho de 2011, foi registrada como microempresa individual. Atualmente, o empreendimento está instalado em uma área que pertence à casa da empresária e conta com os serviços da proprietária e de um funcionário. Sua atuação no mercado é fornecendo salgados, doces e tortas para eventos e para o público em geral, tendo também o serviço de entrega à domicílio.

Quanto aos seus produtos, esta dispõe de uma grande variedade, tendo seu cardápio composto por quinze tipos de doces, vinte e quatro sabores de tortas e trinta e cinco salgados, sendo que os salgados são o objeto de estudo desse trabalho e seguem representados a seguir na Tabela 1.

Tabela 1 – Variedade de Salgados da Confeitaria



SALGADOS	PREÇOS
Batata Sorriso	R\$ 42,00 / cento
Bolinha de Queijo	R\$ 64,00 / cento
Coxinha de Frango	R\$ 67,00 / cento
Cigarrete de Salsicha	R\$ 64,00 / cento
Canoinha (frango, frios e palmito)	R\$ 80,00 / cento
Canudinho (carne, frango, frios e palmito)	R\$ 64,00 / cento
Cachorro-Quente	R\$ 84,00 / cento
Chinelinho Folhado de Salsicha	R\$ 76,00 / cento
Minipizza	R\$ 84,00 / cento
Pastelzinho de Forno (brócolis, calabresa, carne, frango, maçã, milho e presunto)	R\$ 68,00 / cento
Pastelzinho Folhado (calabresa, carne, coco, frango, goiabada, maçã e presunto)	R\$ 72,00 / cento
Pastelzinho Simples (carne e frango)	R\$ 64,00 / cento
Prensadinho	R\$ 62,00 / cento
Risoles (carne e frango)	R\$ 62,00 / cento
Trouxinha (frango e palmito)	R\$ 72,00 / cento

Fonte: Elaborado pela Autora (2020).

3.2 Identificação dos custos e apuração da margem de contribuição

Durante a coleta de dados foi realizado um levantamento dos custos variáveis. De acordo com Wernke (2004) os custos variáveis são aqueles influenciados pela quantidade produzida pela empresa, isto é, aumentam ou diminuem acompanhando o nível de produção. Nesse sentido, foram considerados como custos variáveis os ingredientes, embalagens para armazenar ou estocar o produto, a embalagem da entrega, o azeite usado para fritar e a mão de obra.

Até então, o preço de venda praticado pela confeitaria não se difere para salgados não prontos (que não foram assados ou fritos) e salgados prontos (assados ou fritos). Entretanto, o estudo faz uma distinção dessas margens de contribuições que são diferentes. Segundo Dutra (2009) a margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e a soma dos custos e despesas variáveis, expondo assim, o quanto cada produto vendido contribui para, em primeiro lugar, abater os custos e despesas fixas e, em seguida, formar o lucro.

Tendo conhecimento de quais são os elementos que compõem os custos variáveis, foram identificados os respectivos preços dos ingredientes e dos materiais destinados para embalagem, por meio da verificação de notas fiscais e anotações, bem como, a quantidade usada e o tempo necessário (mão de obra) para produção de cada tipo de salgado, observado através das anotações provenientes do acompanhamento do processo de produção.



Para facilitar a explicação do processo de alocação de custos para apuração da margem de contribuição, os salgados foram agrupados em oito grupos de acordo com as variáveis semelhantes que tangem cada tipo de salgado, o que será exposto na tabela abaixo.

Tabela 2 – Variáveis Analisadas

VARIÁVEIS ANALISADAS											
GRUPOS	COMPONENTES	Ingrediente Pronto	Massa	Recheio	Cobertura	Milanesa (mistura de farinha rosca, clara de ovo e água)	Mão de Obra	Material (embalagem para armazenar)	Fritura (óleo + mão de obra)	Mão de Obra - Assar	Embalagem
GRUPO 1	Batata Sorriso	X							X		X
GRUPO 2	Bolinha de Queijo, Cigarrete de Salsicha, Coxinha de Frango e Risoles		X	X		X	X	X	X		X
GRUPO 3	Canoinhas, Canudinhos e Cachorro-Quente	X		X			X				X
GRUPO 4	Chinelinho Folhado de Salsicha, Pastelzinhos Folhados e Trouxinhas		X	X			X	X		X	X
GRUPO 5	Minipizza		X		X		X	X		X	X
GRUPO 6	Pastelzinhos de Forno		X	X			X	X		X	X
GRUPO 7	Pastelzinhos Simples		X	X			X	X	X		X
GRUPO 8	Prensadinho	X		X			X	X			X

Fonte: Elaborado pela Autora (2020).

A Tabela 2 mostra os elementos que foram analisados, estando marcadas com um “X” as variáveis que tiveram seus custos alocados naquele grupo, sendo importante ressaltar que para os grupos 2, 4, 5, 6 e 7 foram calculadas duas margens de contribuição: uma para o produto não pronto (cru), que neste caso



foram abordados os itens até o material (embalagem para armazenar o produto); e outra para o produto pronto (assado ou frito), no qual foi adicionado o valor para fritar (azeite e mão de obra) ou para assar (mão de obra), mais a embalagem.

A partir dessas informações e dispondo da tabela de preços de venda praticados pela empresa, na sequência, apresenta-se a apuração da margem de contribuição unitária de cada tipo de salgado, utilizando-se o método de custeio variável. Como já mencionado, o estudo reconheceu duas margens de contribuição diferentes: uma para salgados crus e outra para os salgados prontos (assados ou fritos). A Tabela 3 contempla os salgados que não possuem o custo de assar ou fritar, portanto, estes produtos apresentam uma única margem de contribuição.

Tabela 3 – Apuração da Margem de Contribuição Unitária dos Salgados Não Fritos e Assados

APURAÇÃO DA MC UNITÁRIA DOS SALGADOS NÃO FRITOS E ASSADOS		
Produto	Total De Custos Variáveis Unitários	Margem de Contribuição Unitária
Canoinha Frango	0,49	0,31
Canoinha Frios	0,51	0,29
Canoinha Palmito	0,60	0,20
Canudinho Carne	0,47	0,17
Canudinho Frango	0,35	0,29
Canudinho Frios	0,36	0,28
Canudinho Palmito	0,38	0,26
Cachorro-Quente	0,61	0,23
Prensadinho	0,22	0,40

Fonte: Elaborado pela Autora (2020).

Na Tabela 4, temos os salgados fritos, sendo importante observar que a batata sorriso é vendida somente frita, dispondo assim de uma única margem de contribuição.

Tabela 4 – Apuração da Margem de Contribuição Unitária dos Salgados Fritos

APURAÇÃO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITÁRIA DOS SALGADOS FRITOS				
Produto	Crú		Frito	
	Total De Custos Variáveis Unitários	Margem de Contrib. Unitária	Total De Custos Variáveis Unitários	Margem de Contrib. Unitária
Batata Sorriso			0,21	0,21
Bolinha de Queijo	0,16	0,48	0,26	0,38
Cigarrete de Salsicha	0,16	0,48	0,26	0,38
Coxinha de Frango	0,37	0,30	0,47	0,20
Pastelzinho Simples Carne	0,29	0,35	0,38	0,26
Pastelzinho Simples Frango	0,24	0,40	0,33	0,31
Risoles Carne	0,29	0,33	0,38	0,24
Risoles Frango	0,24	0,38	0,34	0,28

Fonte: Elaborado pela Autora (2020).



A Tabela 5 aborda os salgados assados, devido à impossibilidade de separar de forma precisa os custos da casa e da empresa, a energia elétrica neste estudo foi classificada como custo fixo, porém, no tempo de assar, foi contabilizada a mão de obra.

Tabela 5 – Apuração da Margem de Contribuição Unitária dos Salgados Assados

APURAÇÃO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITÁRIA DOS SALGADOS ASSADOS				
Produto	Crú		Assado	
	Total De Custos Variáveis Unitários	Margem de Contrib. Unitária	Total De Custos Variáveis Unitários	Margem de Contrib. Unitária
Chinelinho Folhado de Salsicha	0,23	0,53	0,47	0,29
Minipizza	0,30	0,54	0,42	0,42
Pastelzinho de Forno Brócolis	0,29	0,39	0,46	0,22
Pastelzinho de Forno Calabresa	0,34	0,34	0,51	0,17
Pastelzinho de Forno Carne	0,42	0,26	0,58	0,10
Pastelzinho de Forno Frango	0,35	0,33	0,52	0,16
Pastelzinho de Forno Maça	0,37	0,31	0,54	0,14
Pastelzinho de Forno Milho	0,26	0,42	0,43	0,25
Pastelzinho de Forno Presunto	0,34	0,34	0,51	0,17
Pastelzinho Folhado Calabresa	0,27	0,45	0,52	0,20
Pastelzinho Folhado Carne	0,35	0,37	0,59	0,13
Pastelzinho Folhado Coco	0,30	0,42	0,55	0,17
Pastelzinho Folhado Frango	0,21	0,51	0,46	0,26
Pastelzinho Folhado Goiabada	0,27	0,45	0,52	0,20
Pastelzinho Folhado Maça	0,28	0,44	0,53	0,19
Pastelzinho Folhado Presunto	0,29	0,43	0,53	0,19
Trouxinha de Frango	0,27	0,45	0,51	0,21
Trouxinha de Palmito	0,31	0,41	0,56	0,16

Fonte: Elaborado pela Autora (2020).

Sendo assim, para o cálculo da margem de contribuição unitária entraram somente os custos variáveis, por terem influência direta no preço do produto. A forma de obtenção dos valores dos custos variáveis foi retratada na Tabela 2. Após a alocação dos custos variáveis foi possível encontrar a margem de contribuição unitária de cada salgado. Por fim, segue a relação dos salgados mais rentáveis, em que se optou por elencar os dez produtos com melhor margem de contribuição para cada uma das análises, sendo a primeira análise dos salgados crus e a segunda dos salgados prontos (assados ou fritos).



Tabela 6 – Os 10 Salgados com Melhor Margem de Contribuição

OS 10 SALGADOS COM MELHOR MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITÁRIA			
SALGADOS CRUS	Margem de Contrib. Unitária	SALGADOS PRONTOS (ASSADOS / FRITOS)	Margem de Contrib. Unitária
Minipizza	0,54	Minipizza	0,42
Chinelinho Folhado de Salsicha	0,53	Prensadinho	0,40
Pastelzinho Folhado Frango	0,51	Bolinha de Queijo	0,38
Bolinha de Queijo	0,48	Cigarrete de Salsicha	0,38
Cigarrete de Salsicha	0,48	Canoinha Frango	0,31
Pastelzinho Folhado Calabresa	0,45	Pastelzinho Simples Frango	0,31
Pastelzinho Folhado Goiabada	0,45	Canoinha Frios	0,29
Trouxinha de Frango	0,45	Canudinho Frango	0,29
Pastelzinho Folhado Maça	0,44	Chinelinho Folhado de Salsicha	0,29
Pastelzinho Folhado Presunto	0,43	Canudinho Frios	0,28
		Risoles Frango	

Fonte: Elaborado pela Autora (2020).

Através da Tabela 6, é possível observar que os recheios são uma variável com grande peso no custo dos salgados, pois é notável que as melhores margens de contribuição não envolvem nenhum produto com recheio de carne, fato que evidencia o custo representativo desse ingrediente.

Com base nesse estudo a empresa poderá tomar decisões no sentido de impulsionar a venda desses salgados que geram uma maior margem de contribuição, elaborar estratégias de formação de preço e tentar melhorar a margem de contribuição daqueles que são menos rentáveis. Essa melhoria pode se dar por meio de uma negociação com os fornecedores para adquirir a matéria-prima, neste caso, ingredientes e embalagens por um menor preço; ou analisar a possibilidade de trocar por fornecedores com valores mais acessíveis.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo analisar a margem de contribuição do segmento de salgados da Confeitaria Marlene e, por meio desta, identificar os mais rentáveis. A realização desta pesquisa permitiu constatar que os salgados



apresentam uma significativa margem de contribuição, embora seja visível a redução dessa margem quanto aos salgados prontos, já que a empresa pratica o mesmo preço de venda para salgados prontos (assados ou fritos) e não prontos (crus).

Mediante essas informações, o estudo apontou que os salgados com as melhores margens de contribuição, considerando as diferentes formas de venda analisadas, são: a minipizza, se destacando tanto na venda de forma crua, como pronta (assada); dentre os fritos, a bolinha de queijo e a cigarrete de salsicha se igualaram, tendo a mesma rentabilidade; e em relação aos que possuem uma única margem de contribuição (não são fritos ou assados), se sobressaiu o prensadinho.

Como até o momento da realização deste trabalho a empresa não fazia uso desta análise em seu processo decisório, a partir dos resultados encontrados a proprietária terá um suporte para auxiliar na tomada de decisões. Dessa forma, a margem de contribuição poderá ser usada como instrumento de gestão, fornecendo subsídios na elaboração de estratégias de venda e de formação de preço.

Evidentemente, a contribuição mais expressiva está atrelada à identificação dos produtos com maior rentabilidade, uma vez que, alavancando a venda destes, é possível aumentar o faturamento da empresa sem a necessidade de demandas em grande volume. Já os produtos com baixa rentabilidade podem ser passíveis de negociação com fornecedores, a fim de reduzir os custos associados aos ingredientes e embalagens utilizadas em sua fabricação.

Por fim, pode-se afirmar que o estudo foi de grande relevância para a empresa pesquisada, pois identificou elementos pertinentes para a gestão de custos e salientou a margem de contribuição do segmento de salgados, permitindo que a gestora comporte decisões mais corretas e com menor nível de incerteza. Por consequência, essas decisões poderão vir a favorecer a maximização dos resultados da empresa. Ressalta-se que a margem de contribuição se torna essencial para decisões de curto prazo, principalmente quando relacionadas com a redução de custos.

Como limitação para a realização deste trabalho destaco o fato da empresa ser um espaço compartilhado com a residência da família. Esse vínculo tornou inviável separar os custos com água, energia elétrica e gás, de forma a impossibilitar uma análise precisa e coerente destes, fazendo a devida alocação aos produtos. Para tanto, estes custos foram classificados como fixos.

Para futuros estudos recomenda-se que a pesquisa aplicada ao segmento dos salgados se estenda aos demais produtos da confeitaria, como os doces e as tortas, se possível dentro de condições em que se tenha melhor delineado quais são os gastos da empresa e quais são os gastos da residência familiar, bem como, realizar um levantamento dos custos e despesas fixas de todos produtos, tornando possível fazer uma relação da margem de contribuição com custos, volume, preços e lucros, para subsidiar as decisões de venda.

Assim, a proprietária poderia optar entre duas estratégias para trabalhar: impulsionar a venda dos produtos com melhor rentabilidade para aumentar o faturamento da empresa; ou trabalhar com margens de contribuições mais



baixas e, em decorrência disso, poderia ocorrer o aumento do faturamento da empresa pelo maior volume de vendas.

REFERÊNCIAS

BARTZ, Daniel; FANFA, Ingrid Pereira; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva; KAPPEL, Rodrigo da Silveira. **Margem de Contribuição como Instrumento de Gestão: Aplicação em uma indústria de extração e beneficiamento de minérios.** ABCustos, São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, v. 7, n. 2, 2012, p.79-99. Disponível em: <file:///C:/Users/User/Desktop/Mono/Artigos%20Gestão%20de%20Custos/Margem%20de%20Contribuição%20como%20Instrumento%20de%20Gestão%20Aplicação%20em%20uma%20indústria%20de%20extração%20e%20beneficiamento%20de%20minérios.pdf>. Acesso em: 7 set. 2019.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DUTRA, René Gomes. **Custos: Uma Abordagem Prática.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ENDEAVOR. **Gestão de Custos: como ter um bom controle financeiro.** 2018. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/gestao-de-custos-como-ter-um-bom-controle-financeiro,890c9733dedbc410VgnVCM1000003b74010aRCRD>>. Acesso em: 29 jun. 2019.
ERTHAL, Fabiane Santos; MARETH, Taciana; TRETER, Jaciara. **Gestão de custos e a influência dos rateios para a tomada de decisão.** REVISTA

FERNANDES, Fernando Rodrigues; SOUZA, Ângela Rozane Leal de; FERNANDES, Alice Munz; BLASKOWSKI, Daiana Ribeiro. **Análise de Custo-Volume-Lucro numa Empresa Produtora Especializada em Produtos Customizados para Smartphones.** IV Congresso da Contabilidade da UFRGS, p. 1-12, 2019. Disponível em: <file:///C:/Users/User/Desktop/Mono/Artigos%20Gestão%20de%20Custos/análise%20cvl%20numa%20empresa%20de%20celular%20(1).pdf>. Acesso em: 5 out. 2019.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

JUNIOR, César Valentim de Oliveira Carvalho; BRUNI, Adriano Leal; PAIXÃO, Roberto Brasileiro; FILHO, Nivaldo Fernandes Oliveira. **Uso da margem de**



contribuição em controladoria: um estudo de caso em empresa de transporte urbano de passageiro. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, v. 14, n. 2, 2009, p. 02-17. Disponível em: <file:///C:/Users/User/Desktop/Mono/Artigos%20Gestão%20de%20Custos/5525-20501-1-PB%20artigo.pdf>. Acesso em: 5 out. 2019.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE, George Sebastião Guerra; LEONE, Rodrigo José Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

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

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade de Custos: teoria, prática, Integração com Sistemas de Informação.** São Paulo: Cengage Learning, 2015.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; PINHEIRO, Paulo Roberto; NUNES, Marcelo Santos. **Manual da Contabilidade de Custos.** São Paulo: Atlas, 2015.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico.** 24. ed. rev. e atual; São Paulo: Cortez, 2016.

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