

**APURAÇÃO DO CUSTO DE PRODUÇÃO
DE TORTAS E ANÁLISE DA MARGEM
DE CONTRIBUIÇÃO COMO AUXÍLIO
À TOMADA DE DECISÃO: UM ESTUDO
DE CASO EM UMA CONFEITARIA DE VENÂNCIO AIRES**



09 anos

Coordenações de Pós-Graduação e Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Dom Alberto, de Santa Cruz do Sul/RS.

ARE CARVE-OUT COSTS DEBATED?

Eloísa Konzen

Graduanda em Ciências Contábeis da Faculdade Dom Alberto, e-mail eloisakonzen@hotmail.com

Rodrigo Rabuske

Especialista em Auditoria e Perícia e MBA em Finanças Empresariais pela UNISC, professor da Faculdade Dom Alberto, e-mail rodrigo.rabuske@domalberto.edu.br

RESUMO

O presente artigo objetivou apurar os custos de produção de tortas através do método de custeio por absorção e efetuar análises e projeções a partir da margem de contribuição de uma empresa de pequeno porte do ramo de confeitaria, localizada em Venâncio Aires - RS, a fim de auxiliar o processo de tomada de decisão. A metodologia caracteriza-se como um estudo de caso de natureza aplicada e explicativa, com abordagem qualitativa e quantitativa, feita por meio de entrevistas semiestruturadas e análise documental. A amostra foi selecionada com base em dois critérios: as tortas mais vendidas e as que a administradora possuía mais interesse em conhecer o custo produtivo. Para tanto, foram realizadas visitas de campo à empresa, visando acompanhar o processo e coletar dados. Os resultados apontam que a Torta de Bolacha com Doce de Leite e Nozes (16 fatias) possui o custo unitário mais expressivo e a mais vendida é a Bananoffe (16 fatias), a qual tem a margem de contribuição mais relevante. Por fim, realizou-se um comparativo entre as projeções pessimista, real e otimista, onde constatou-se que, caso o preço fosse reduzido, a demanda aumentaria em 87,50% e a receita cresceria 60%, admitindo uma margem de contribuição menor. Por outro lado, havendo uma redução na quantidade vendida, no preço de venda e, também, na margem de contribuição, a receita diminuiria 33%.

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

ABSTRACT

This article aimed to determine the costs of producing cakes using the absorption costing method and to carry out analyzes and projections based on the contribution margin of a small confectionery company, located in Venâncio Aires - RS, in order to assist the decision-making process. The methodology is characterized as a case study of an applied and explanatory nature, with a qualitative and quantitative approach, made through semi-structured interviews and documentary analysis. The sample was selected based on two criteria: the best-selling cakes and those that the administrator was most interested in knowing about the production cost. To this end, field visits were made to the company, in order to monitor the process and collect data. The results show that the Waffle Pie with Sweet Milk and Nuts (16 slices) has the most expressive unit cost and the most sold is Bananoffe (16 slices), which has the most relevant contribution margin. Finally, a comparison was made between the pessimistic, real and optimistic projections, where it was found that, if the price were reduced, demand would increase by 87.50% and revenue would grow by 60%, allowing for a smaller contribution margin. On the other hand, if there was a reduction in the quantity sold, in the sale price and also in the contribution margin, the revenue would decrease by 33%.

Key-words: Cost Control. Contribution Margin. Decision-making process.

1. INTRODUÇÃO

Os avanços tecnológicos, cada vez mais presentes no mundo dos negócios e caracterizados por aceleradas mudanças e significativas alterações, bem como a diversificação de mercados, vêm ocasionando o crescimento da competitividade entre as organizações, exigindo que estas busquem, constantemente, novas técnicas de administração e inovem seus processos, visando aprimorar sua performance e conquistar seu espaço no mercado (BINATO; ESTRADA, 2002; PORTER, 1996).

A contabilidade de custos pode ser considerada uma aliada das organizações, uma vez que é responsável pelo fornecimento de informações aos administradores, auxiliando-os na tomada de decisão, no planejamento a curto e longo prazo e na definição de estratégias. Além disso, caracteriza-se por ser a área contábil responsável por identificar, mensurar e registrar os dados referentes aos custos das empresas (MARTINS, 2010; MAHER, 2001; MARION, 2005).

Da mesma forma, a análise da margem de contribuição é outra importante ferramenta no que tange ao processo interno de tomada de decisão, uma vez que possibilita listar os produtos mais rentáveis e que, conseqüentemente, mais contribuem para o desempenho do negócio. Além disso, permite definir quais itens

merecem mais atenção e esforços e quais devem ser produzidos em menor escala ou, até mesmo, pararem de ser produzidos; proporciona análises voltadas à possível redução de custos da empresa e aumento da quantidade vendida. (BERTÓ; BEULKE, 2006; WERNKE; LEMBECK; MENDES, 2011; NASCIMENTO, 2005).

Não obstante, essa área da contabilidade ainda é pouco explorada pelas organizações e são poucas que possuem conhecimento efetivo do seu custo de produção, estruturam controles, efetuam análises e projeções com base na margem de contribuição. Essa situação ocorre, principalmente, em empresas de pequeno porte (VOGEL; WOOD JR., 2013). Isso é perceptível no estudo de Ana Carolina Fritsch Zart, Muriel Canabarro Zart e Jocias Maier Zanatta, relacionado ao controle de custos para auxiliar os proprietários de uma confeitaria, bem como, na obra dos pesquisadores Francisco dos Santos Felipe, Nayana de Almeida Adriano, Joelma Leite Castelo e Victor de Araújo de Araújo, que aborda o tema da margem de contribuição como auxílio à tomada de decisão (ZART; ZART; ZANATTA, 2018; FELIPE et al., 2016).

Com a concorrência cada vez mais acirrada, a necessidade de se manter preços competitivos é inquestionável, ainda mais quando se trata do setor de confeitaria, que, apesar da recessão econômica no país, faturou R\$ 95,08 bilhões em 2019 (ABIP, 2019). Logo, optou-se por desenvolver um estudo que pudesse propor controles de custos e análises gerenciais para uma empresa de pequeno porte do ramo de confeitaria, localizada em Venâncio Aires - RS. Para tanto, tem-se a seguinte pergunta de pesquisa: Como estruturar controles, apurar os custos de produção de tortas através do método de custeio por absorção e efetuar análises e projeções a partir da margem de contribuição, a fim de auxiliar o processo de tomada de decisão?

De encontro ao objetivo geral, foi imperativo contextualizar o custeio por absorção e a empresa em estudo; identificar e classificar os custos e despesas da confeitaria; implantar o método de custeio por absorção e apurar os custos de acordo com o método selecionado; estruturar controles e efetuar análises e projeções a partir da margem de contribuição obtida.

A presente pesquisa possui forte contribuição no âmbito gerencial e acadêmico, uma vez que foram abordados, em um único estudo, dois temas relevantes da área

contábil: apuração do custo de produção e análise da margem de contribuição, visando trazer uma abordagem diferenciada das já apresentadas até o momento e que servisse como base para o processo decisório da empresa. Sob um enfoque gerencial, foi possível auxiliar a organização em aspectos como o controle de custos, processo decisório e análises gerenciais. A contribuição acadêmica se deu em ampliar a produção científica referente ao tema de custos e análise de margem de contribuição para empresas de pequeno porte do ramo de confeitaria, servindo, também, como assunto motivador para a realização de outros estudos correlatos.

Assim, este estudo está estruturado em cinco partes. Inicialmente, apresenta-se a introdução, a fim de destacar o tema, o problema e os objetivos e justificar a pesquisa. Em seguida, o referencial teórico, seguido da metodologia aplicada e a análise e descrição dos dados. Por fim, abordam-se as considerações finais e as recomendações para trabalhos futuros.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Neste tópico abordam-se os assuntos referentes à contabilidade de custos e à importância desse controle para as organizações atuais. Discorre-se sobre o método de custeio por absorção e, também, sobre a margem de contribuição. Por fim, trata-se sobre o mercado de confeitarias e os benefícios trazidos pela aplicação da gestão de custos em uma empresa desse ramo.

2.1 A Contabilidade de Custos

A atual dinâmica do mundo empresarial, representada por constantes mudanças no cenário dos negócios, pelo crescimento do nível de competitividade entre as organizações e pelo avanço de novas ferramentas de gestão, impõe às empresas um desafio contínuo: acompanhar e adaptar suas atividades às mais diversas situações impostas pelo mercado, a fim de aprimorar e atualizar a forma de gestão (CREPALDI, 2011).

Nesse contexto, utilizar a contabilidade de custos em benefício às organizações é uma forma inteligente para destacar-se no mercado atual, melhorar o desempenho, definir estratégias, tomar ações corretas e alcançar o sucesso. O controle de custos,

nesse sentido, configura-se como uma importante ferramenta de auxílio na tomada de decisão. Isso porque, frequentemente, os gestores lidam com situações diferentes no mundo empresarial e, por esse motivo, necessitam de dados precisos e informações corretas para administrar adequadamente o negócio (MARTINS, 2010; MARION; SOARES, 2000; ZAHAIKEVITCH, 2014).

A determinação dos custos produtivos e o seu respectivo controle proporcionam diversas informações pertinentes e significativas aos administradores das empresas, as quais possibilitam, por exemplo, definir de maneira mais correta o preço dos produtos; visualizar a capacidade mínima para operação sem nenhuma perda; identificar as atividades ou os produtos que mais consomem recursos; verificar a possibilidade de alavancar a receita e, também, avaliar o desempenho organizacional, entre outros fatores (PIRES FILHO; PATROCINIO, 2004; MENDES; HILDEBRAND, 1997).

Para entender esta temática, é importante ter conhecimento e saber diferenciar o conceito de determinadas terminologias contábeis, como gastos, custos e despesas. Os gastos resumem-se, basicamente, ao sacrifício financeiro, ou seja, desembolso de valor feito pela organização, o qual será utilizado para a obtenção de determinado produto e/ou serviço. Conforme estes produtos vão sendo consumidos, passam a ser classificados como custos ou despesas (BRUNI; FAMÁ, 2016).

A definição de despesas, por outro lado, consiste em bens e/ou serviços consumidos para atingir a receita do período e que podem ou não estar diretamente relacionados ao processo de produção. Os custos, por sua vez, caracterizam-se como todos os gastos que estão diretamente vinculados ao processo produtivo da empresa. De outro modo, é todo o desembolso necessário para a produção dos produtos. De forma breve, pode-se dizer que os custos classificam-se em: diretos e indiretos, quanto à facilidade de identificação dos produtos, e fixos e variáveis, quanto ao volume produzido no período (BRUNI; FAMÁ, 2016; GURA, 2018; WERNKE, 2005).

Devido às suas características, os custos diretos são custos que, quanto à forma de apropriação, são de fácil identificação, visto que estão diretamente vinculados ao processo produtivo dos bens e serviços. Por esse motivo, não é necessário realizar rateios para apropriá-los aos produtos. A mão de obra dos

empregados, a matéria-prima e as embalagens são exemplos desse conceito (ZAHAIKEVITCH, 2014; PADOVEZE, 2010; FONTOURA, 2013).

Na visão de Carareto et al. (2006) e Santos (2018), entende-se, numa definição inversa aos custos diretos, que os custos indiretos são identificados de forma indireta, por meio de estimativas e aproximações para efetuar a alocação aos produtos elaborados no período. Como exemplos desses custos, pode-se citar os salários dos operários e da supervisão, o aluguel do prédio da produção e a depreciação das máquinas e equipamentos utilizados no processo.

Os custos fixos, por sua vez, são os custos que permanecem constantes, independentemente do volume de produção do período, isto é, estes custos existirão mesmo que a produção em determinado intervalo de tempo seja igual a zero. Pode-se dizer, também, que este varia de forma inversamente proporcional à quantidade produzida, uma vez que, quanto maior o volume de produção, menor será o custo por unidade produzida. Os salários dos funcionários, o aluguel do prédio e a conta de água são exemplos dessa classificação dos custos (CREPALDI, 2002; MARTINS, 2010; SEBRAE, 2019).

Para Padoveze (2010) e Leone e Leone (2010), os custos variáveis, por outro lado, são os que acompanham a variabilidade da atividade a que estes estão relacionados, isto é, alteram-se conforme a quantidade produzida em um intervalo de tempo. Conceitualmente, estes custos recebem essa denominação, pois se alteram conforme a dimensão de atividades da empresa. Os principais exemplos, nesse caso, são matéria-prima e embalagem, visto que, quanto maior a produção mensal, maior será o consumo de ambos (BRUNI; FAMÁ, 2016).

Após a apresentação sobre o tema da contabilidade de custos e a importância desse controle para as organizações atuais, bem como as classificações dos custos, quanto à facilidade de identificação do produto e ao volume produzido no período, na sequência aborda-se sobre as características e definição do método de custeio por absorção, que é o único método aceito pela legislação do imposto de renda no Brasil e, por esse motivo, é o mais utilizado pelas organizações brasileiras.

2.2 Método de custeio por absorção

Os métodos de custeio são, basicamente, um conjunto de formas aplicadas pelas organizações para obter informações precisas visando analisar e controlar o negócio. Em outras palavras, são procedimentos que levam em consideração todos os custos envolvidos e necessários para a execução de processos e/ou atividades em determinado período de tempo, relacionando a quantidade consumida e a respectiva quantidade gerada em cada produto ou serviço (FROSSARD, 2003).

Na visão de Padoveze (2005) e Santos (2015), os métodos de custeio estabelecem a forma de apropriação dos custos aos produtos, isto é, a distribuição de valores (de acordo com a realidade de cada empresa), para a mensuração dos custos, posterior determinação do preço de venda, geração de informação para fins de análise da situação da empresa, bem como para a tomada de decisão. Por esse motivo, a correta alocação dos custos e gastos produtivos aos produtos e/ou serviços exige atenção dos profissionais responsáveis por esta atividade.

Os principais métodos de custeio aplicados pelas empresas atuais são três: método de custeio por absorção, método de custeio variável e método de custeio baseado em atividades (ABC), os quais possuem características e mecanismos diferentes e, portanto, devem ser aplicados de acordo com a necessidade de cada organização (PADOVEZE, 2005).

O método de custeio por absorção é caracterizado como o método que atende aos princípios da contabilidade utilizados e aceitos ao redor do mundo. Além disso, é o único método aceito pela legislação do imposto de renda no Brasil e, por esse motivo, é o mais utilizado pelas organizações brasileiras, apesar de que, para fins gerenciais, não apresenta as informações da melhor forma, visto que desconsidera e/ou não distingue tão claramente os custos fixos e variáveis (SOUSA; GIL; SANTANA, 2015; PADOVEZE, 2003).

Este método baseia-se na apropriação dos custos aos produtos elaborados em determinado período, distribuindo não somente os custos diretos de produção, mas, também, todos os demais custos envolvidos no processo, seja de forma indireta, fixa ou variável (MARTINS, 2010; SANTOS et al., 2015). A distribuição dos custos indiretos é realizada através de rateios, visto que estes custos não estão diretamente

vinculados ao processo produtivo. Para isso, deve-se determinar um índice para alocar o custo indireto total a cada um dos produtos, podendo este índice ser matéria-prima, mão de obra direta, entre outros (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006).

A alocação dos custos é feita da seguinte forma: o primeiro passo é calcular a porcentagem que o produto consome do índice escolhido. Após encontrado esse resultado, apropria-se os custos de acordo com essa proporção. Em resumo, pode-se dizer, portanto, que o método de custeio em questão indica o quanto cada unidade produzida absorve de todos os custos necessários envolvidos no processo produtivo (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006).

De acordo com Braña (2016), o método de custeio por absorção possui as seguintes vantagens: permite a apuração do custo total dos produtos, visto que absorve todos os custos produtivos; atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade; a sua implementação é de baixo custo, uma vez que não requer a separação dos custos em fixos e variáveis. No entanto, apresenta, também, algumas desvantagens, devido ao fato de todos os custos serem distribuídos baseados em critérios de rateio, onde há sempre um grau de arbitrariedade na alocação dos custos e, conseqüentemente, na informação obtida. Além disso, a determinação dos preços com base nesse critério faz com que a organização não tenha conhecimento da real margem de cada produto vendido, o que não é um ponto positivo para a empresa.

Após a apresentação da definição, forma de aplicação e principais vantagens e desvantagens do método de custeio por absorção, aborda-se, na sequência, sobre a margem de contribuição, a qual caracteriza-se por ser um dos indicadores mais importantes para o processo de tomada de decisão e planejamento de qualquer empresa.

2.3 Margem de contribuição

A margem de contribuição é a diferença em valores entre a receita de venda e o somatório entre os custos e despesas variáveis de determinado produto. O valor resultante desse cálculo, também chamado de “sobra financeira”, é utilizado para o pagamento de custos e despesas fixos da organização e, também, para a obtenção de lucro. Refere-se à quanto a receita de venda de cada um dos produtos contribuirá

para o pagamento dos custos e despesas da empresa e, ainda, gerar resultado positivo para o negócio (OLIVEIRA; PEREZ JR, 2012; LAZIER, 2011).

Na perspectiva de Ivandić (2005), este indicador refere-se à capacidade de uma organização operar acima do montante de custos e despesas variáveis. Dessa forma, determinar e calcular a margem de contribuição dos produtos é fundamental para o sucesso de qualquer negócio, uma vez que a informação obtida a partir deste indicador auxilia no processo de gestão, planejamento e tomada de decisão da empresa. A partir disso, é possível, também, checar de maneira mais transparente, os custos e as despesas envolvidos nos processos produtivos e analisar a potencial redução destes valores, a fim de definir, de forma mais visível e prática, o resultado que se espera atingir.

Para Ivandić (2005), deduzindo-se os custos e despesas variáveis do valor da receita, obtém-se a contribuição de cada produto para o pagamento dos gastos fixos. Qualquer resultado acima do utilizado para cobrir os valores fixos representa ganho para a empresa. Por outro lado, quando este valor não é suficiente para o pagamento destes gastos, diz-se que há perda.

A margem de contribuição é uma importante ferramenta de cunho gerencial no que tange ao processo interno de tomada de decisão, uma vez que possibilita listar os produtos mais rentáveis e que, conseqüentemente, mais contribuem para o desempenho do negócio. Além disso, permite definir quais itens merecem mais atenção e esforços e quais devem ser produzidos em menor escala ou, até mesmo, pararem de ser produzidos (BERTÓ; BEULKE, 2006; WERNKE; LEMBECK; MENDES, 2011).

Adicionalmente, a aplicação deste indicador também proporciona diversas análises voltadas à possível redução de custos da empresa e aumento da quantidade vendida, permitindo realizar projeções de situações positivas, utilizando da diminuição do preço de venda para o crescimento da demanda produtiva. Além disso, estes dados também proporcionam projeções para situações não tão positivas assim (NASCIMENTO, 2005).

Após uma breve abordagem sobre a margem de contribuição, sua aplicação e principais vantagens, aborda-se, na seqüência, sobre o mercado da área de

confeitaria e seus principais custos. Tais tópicos trazem a contextualização dessa área, bem como assuntos e números atuais relacionados a este tema, a fim de contribuir para o presente estudo.

2.4 O mercado de confeitarias: contextualização

O Brasil possui mais de 70 mil confeitarias e a maioria delas classifica-se como micro e pequenas empresas. Os dados apontam que o mercado de confeitarias vem tendo um aumento no faturamento anual, configurando-se, nesse caso, como um mercado bastante promissor. O índice de crescimento das empresas deste setor, no ano de 2019, foi de 2,65%, o que equivale a um faturamento de R\$ 95,08 bilhões. Além disso, indicadores dão conta de que a próxima década tende a ser ainda mais favorável para este segmento, com a expansão das chamadas “confeitarias gourmets” (ABIP, 2018).

De 2007 a 2010, as padarias e confeitarias brasileiras passaram por um período de expansão. Após, iniciou-se um intervalo de menor crescimento, chegando a seu auge em 2015 (ABIP, 2019). A queda no crescimento desse setor deve-se, principalmente, pela alta dos custos para produção. Uma pesquisa realizada pelo SEBRAE (2017) aponta que os custos operacionais que mais impactam as confeitarias são, respectivamente, gastos com pessoal (42%), outros (25%), impostos (15%), energia (11%) e embalagens (7%).

Além da importância do ponto de vista financeiro, as empresas deste ramo também contribuem no âmbito social e econômico do país, através da geração de empregos. Os últimos dados coletados em 2017 indicam que o setor representa cerca de 800 mil empregos diretos e 1,8 milhão de forma indireta nas cerca de 70 mil confeitarias existentes no Brasil (ABIP, 2018).

Com relação a distribuição por estado das organizações de panificação e confeitaria no Brasil, São Paulo é o estado que concentra o maior número de empresas deste ramo no país (14.040), seguido pelo Rio de Janeiro (8.140), Minas Gerais (7.100) e, em quarto lugar, o estado do Rio Grande do Sul, com 6.675 estabelecimentos (ABIP, 2018). Este é um número bastante expressivo, que representa a característica promissora deste setor no estado.

Utiliza-se o termo “confeitaria” para fazer referência ao ramo da gastronomia voltado para o preparo, produção, decoração e venda dos mais diversos pratos doces, combinando criatividade, sabor e inovação. Devido às suas características, os produtos deste setor utilizam-se não só do paladar e olfato dos clientes, mas também do sentido da visão dos consumidores, a fim de atraí-los ao negócio e, conseqüentemente, garantir as vendas do período e sucesso do empreendimento (SEBRAE, 2017).

Para o bom andamento de um negócio deste ramo empresarial, é fundamental possuir profissionais qualificados, utilizar ingredientes de alta qualidade, ter uma boa infraestrutura e equipamentos adequados para a produção. Além disso, a organização deve prezar pela inovação e apostar em novidades. Um dos grandes diferenciais deste segmento é a oferta de produtos mais artesanais, os chamados “produtos gourmets”, que se caracterizam pela produção manual e destacam-se pelo sabor caseiro e diferenciado, por serem menos industrializados e não serem produzidos em larga escala. Neste contexto, as micro e pequenas empresas que apostam nesse nicho de produção possuem algumas vantagens, conquistando os clientes pelo toque caseiro e a qualidade dos produtos (SEBRAE, 2017; ABIP, 2019). Concluída a abordagem do referencial teórico, na sequência do presente estudo apresenta-se a metodologia utilizada na pesquisa.

3. METODOLOGIA

A metodologia é a forma escolhida pelo autor para realizar um estudo sobre determinado tema, isto é, são os procedimentos adotados para ampliar o conhecimento sobre algum assunto. O método definido para conduzir o desenvolvimento dessa pesquisa foi o estudo de caso, uma vez que o objetivo é conhecer a maneira e o motivo da ocorrência de determinada situação, procurando identificar suas respectivas características (ZANELLA, 2013; FONSECA, 2002).

Com relação aos objetivos, a pesquisa classifica-se como explicativa, pois, segundo Gil (2007), este tipo de estudo preocupa-se em identificar os aspectos que contribuem para a ocorrência dos fatos, isto é, visa explicar o motivo das coisas através dos resultados oferecidos. Referente aos procedimentos técnicos, foram

realizadas pesquisas bibliográfica e documental. A pesquisa bibliográfica caracteriza-se pela busca e consulta de materiais já publicados. A pesquisa documental, por sua vez, refere-se à análise de registros que possam ser utilizados como fonte de informação (BOCCATO, 2006; PRODANOV; FREITAS, 2013).

Inicialmente, foi realizada uma entrevista com a proprietária da organização em estudo, a fim de compreender a história do negócio, as principais atividades e delimitar o tema da pesquisa, bem como a amostra a ser estudada, de acordo com a necessidade e interesse da empresa. Após, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, onde foram levantados conceitos e conteúdos teóricos relacionados à contabilidade de custos. Quanto à natureza, a presente pesquisa classifica-se, portanto, como aplicada, uma vez que possui foco nos problemas e oportunidades existentes na empresa em questão, a fim de buscar soluções eficientes e fornecer informações que auxiliem no processo de gestão empresarial (THIOLLENT, 2009).

A amostra da pesquisa se deu no setor de confeitaria da empresa em estudo e contemplou o período de outubro de 2019 a março de 2020, um total de seis meses. Para a elaboração desta pesquisa, as tortas foram selecionadas como amostra de produtos de confeitaria, com base em dois critérios determinados pela empresa em estudo: as tortas mais vendidas e as que a administradora possuía mais interesse em conhecer o efetivo custo de produção. Seguindo esse raciocínio, selecionou-se três sabores diferentes (de tamanhos distintos), somando um total de seis tortas: Bananoffe (10 e 16 fatias), Torta de Bolacha com Doce de Leite e Nozes (10 e 16 fatias) e Delícia de Morangos (10 e 16 fatias).

Para a identificação dos custos produtivos de cada uma destas tortas, foram realizadas visitas de campo ao setor de confeitaria da empresa, com o objetivo de observar e acompanhar todo o processo de produção, entender o funcionamento do negócio, verificar o tempo necessário de mão de obra para cada etapa produtiva, fazer o levantamento dos ativos imobilizados e o consumo de energia de cada equipamento, bem como analisar os relatórios da empresa, para auxiliar no cálculo do custo produtivo.

Como método de custeio, utilizou-se o método de custeio por absorção, que se baseia na apropriação dos custos aos produtos elaborados no período, distribuindo

não somente os custos diretos de produção, mas, também, todos os demais custos envolvidos no processo, seja de forma indireta, fixa ou variável. A partir dos resultados obtidos, estruturaram-se controles e efetuaram-se análises e projeções da margem de contribuição em três cenários – pessimista, real e otimista -, visando garantir que a empresa esteja preparada para determinados contextos.

A coleta dos dados foi desenvolvida através de entrevistas semiestruturadas e pesquisa documental, com o objetivo de captar as seguintes informações: amostra de pesquisa, objetivo do estudo, custos envolvidos nos processos produtivos de cada uma das tortas, tempo necessário de mão de obra direta para a produção, consumo elétrico dos equipamentos, gastos relacionados à produção e estudo de possíveis cenários/projeções. Após identificados, todos esses dados foram computados em uma planilha Excel, para fins de análise e desenvolvimento dos cálculos do custo de produção e apuração e análise da margem de contribuição.

Quanto à abordagem, a presente pesquisa classifica-se, portanto, de duas formas: qualitativa – pois foram feitas entrevistas e visitas in loco, a fim de melhor entender o processo produtivo e, também, quantitativa – visto que foram levantados dados numéricos para efetuar o cálculo do custo. A pesquisa qualitativa preocupa-se com aspectos que não podem ser quantificados, isto é, apenas os aspectos subjetivos são levados em consideração para a análise e compreensão dos fatos (GERHARDT; SILVEIRA, 2009; FONSECA, 2002).

A pesquisa quantitativa, por sua vez, considera os aspectos numéricos e quantitativos para descrever e identificar as causas de determinada situação. Quando utilizadas em conjunto, estas técnicas permitem recolher mais informações a fim de contribuir ao caso em estudo (GERHARDT; SILVEIRA, 2009; FONSECA, 2002). Após a apresentação da metodologia aplicada neste estudo, na sequência aborda-se sobre a descrição e análise dos dados e resultados desta pesquisa.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS

A confeitaria em estudo localiza-se no município de Venâncio Aires – RS e foi inaugurada no dia 04 de maio de 2018. Em 01 fevereiro de 2019, a atual proprietária assumiu o empreendimento. A doçaria venâncio-airense é uma microempresa sob o

regime tributário Simples Nacional e conta com uma equipe de quatro funcionárias, sendo duas confeitadeiras, uma atendente e uma administradora. Apresenta um cardápio diferenciado que conta com uma diversidade de tortas, doces e salgados totalmente artesanais, caseiros e personalizáveis, caracterizando o negócio como uma “confeitaria gourmet”.

Tendo em vista a importância de um controle de custos, análise da margem de contribuição e projeção de cenários para a tomada de decisão, planejamento a curto e longo prazo, definição de estratégias de uma empresa, o presente estudo baseou-se em apurar os custos de produção de tortas através do método de custeio por absorção e estruturar controles e efetuar análises e projeções da margem de contribuição em três cenários: pessimista, real e otimista.

As tortas foram selecionadas com base em dois critérios determinados pela empresa: as mais vendidas e as que a administradora possuía mais interesse em conhecer o efetivo custo produtivo. Para tanto, foram realizadas visitas de campo à empresa, visando acompanhar o processo de produção e coletar dados. As informações apuradas e os resultados obtidos são apresentados na sequência:

Custos diretos por torta:

Para fins de levantamento dos custos diretos gastos com matéria-prima, considerou-se as receitas de cada uma das tortas, visando identificar os ingredientes necessários, as unidades de medida, as quantidades utilizadas, os valores de custo unitário de cada matéria-prima, conforme os itens e valores que constam no estoque da empresa (informação disponibilizada pela sócia-administradora).

A confeitaria em estudo conta com duas confeitadeiras, que trabalham diretamente na produção das tortas e demais produtos oferecidos pela empresa. Ambas possuem uma carga horária de 220 horas mensais e um salário mensal de R\$ 1.350,00. Dividindo-se o salário mensal pela carga horária, chegou-se ao valor da hora trabalhada. Após, dividiu-se o valor da hora por 60 minutos (1 hora), para encontrar o resultado de cada minuto trabalhado.

Visando a identificação dos custos com mão de obra direta para as tortas em estudo, listou-se as principais etapas de produção e os respectivos tempos

despendidos para cada atividade. Utilizou-se o valor do custo do minuto de uma das confeitarias, pois cada uma trabalha individualmente na produção e montagem das tortas, ambas possuem o mesmo salário e, conseqüentemente, o mesmo valor por minuto trabalhado. É importante ressaltar que o tempo considerado para a elaboração de uma torta de tamanho de 10 ou de 16 fatias é o mesmo, visto que as tortas são sempre produzidas em quantidade maior, utilizando-se o mesmo tempo, independentemente do tamanho. Apenas há variação quanto ao tipo produzido.

Para o levantamento dos custos diretos com consumo de energia elétrica, foram identificados os equipamentos que estão diretamente relacionados ao processo produtivo das tortas que compõem o escopo deste estudo. Para se obter o valor do minuto trabalhado destas máquinas, foi necessário identificar, inicialmente, o consumo total de energia elétrica em kWh do estabelecimento para o período da amostra (outubro de 2019 a março de 2020) e o valor total pago neste período (dados obtidos através das faturas mensais da empresa). Dividindo-se o valor total pago pelo consumo de energia, foi possível obter o valor médio por kWh.

Durante a identificação dos equipamentos, foi necessário verificar, também, o consumo de energia de cada um. Listou-se os equipamentos e as respectivas potências. Para o cálculo do valor da hora trabalhada dos maquinários, multiplicou-se o consumo de energia pelo valor médio de 01 kWh. Como a maioria das atividades são desenvolvidas em períodos de tempo menores (minutos), calculou-se, também, o valor do minuto dos maquinários, dividindo-se o valor da hora por 60 minutos (1 hora).

Por fim, para calcular o custo total com consumo de energia elétrica dos equipamentos, listou-se as máquinas utilizadas durante o processo produtivo das tortas em estudo e os respectivos tempos de utilização. Considerou-se o valor do custo do minuto conforme o equipamento utilizado em cada receita. É importante lembrar que o tempo considerado para a elaboração de uma torta de tamanho de 10 ou de 16 fatias é o mesmo, visto que as tortas são sempre produzidas em quantidade maior.

As embalagens utilizadas para conservar e transportar as tortas variam de acordo com o tamanho de cada uma, isto é, conforme a quantidade de fatias que possuem. No caso deste estudo, a amostra de tortas contém apenas modelos de 10

e de 16 fatias. Estes custos foram atribuídos diretamente ao custo total da torta, uma vez que compõem o custo produtivo.

A partir das etapas mencionadas, consolidou-se essas informações na Tabela 1, a fim de evidenciar e dar visibilidade dos custos diretos por torta. Entre os custos diretos da amostra deste estudo, destacaram-se a matéria-prima, a mão de obra direta, o consumo de energia elétrica dos equipamentos e os gastos com embalagem, os quais estão diretamente relacionados ao processo produtivo, não sendo necessário realizar rateios para apropriá-los aos produtos.

Tabela 1 - Custos diretos por torta

Torta	Matéria-prima	Mão de obra dir.	Cons. energ. equip.	Embalagem	Total custos
Bananoffe (10 fatias)	R\$ 19,87	R\$ 5,40	R\$ 0,05	R\$ 1,66	R\$ 26,98
Bananoffe (16 fatias)	R\$ 27,47	R\$ 5,40	R\$ 0,05	R\$ 2,60	R\$ 35,52
Torta de bolacha (10 fatias)	R\$ 21,49	R\$ 3,50	R\$ 0,10	R\$ 1,66	R\$ 26,75
Torta de bolacha (16 fatias)	R\$ 34,42	R\$ 3,50	R\$ 0,10	R\$ 2,60	R\$ 40,62
Delícia de Morangos (10 fatias)	R\$ 22,28	R\$ 6,10	R\$ 0,18	R\$ 1,66	R\$ 30,22
Delícia de Morangos (16 fatias)	R\$ 27,20	R\$ 6,10	R\$ 0,18	R\$ 2,60	R\$ 36,08

Fonte: elaborado pela autora (2020)

Baseando-se nas informações apresentadas, verificou-se que o custo direto mais relevante corresponde ao gasto com matéria-prima (uma média de R\$ 25,46), referente a 77,86% do total, seguido do custo com mão de obra direta (um valor médio de R\$ 5,00), correspondente a 15,29% dos gastos diretos da empresa.

Gastos variáveis indiretos:

Considerando a empresa como um todo, elencou-se os gastos variáveis indiretos que compõem a estrutura de custos do negócio. Entre eles, destacaram-se os seguintes: água, gás, energia elétrica e impostos, que variam conforme a produção e, por esse motivo, possuem essa classificação. Dessa forma, quanto maior a produção mensal, maior será o consumo de ambos os custos.

Para a apresentação destes dados, considerou-se o período da amostra em estudo, que abrange os meses de outubro de 2019 a março de 2020. Coletou-se a

informação do valor pago para cada um dos meses com base nas faturas fornecidas pela sócia-administradora. Por fim, aplicou-se a média para seguir com as análises e rateios para o cálculo do custo unitário de cada uma das tortas. Em seguida, apresenta-se a Tabela 2, em que constam os gastos variáveis indiretos pagos mensalmente e a média considerada para cada um dos itens.

Tabela 2 - Gastos variáveis indiretos

Descrição	out/19	nov/19	dez/19	jan/20	fev/20	mar/20	Média
Água	R\$ 65,87	R\$ 77,09	R\$ 71,48	R\$ 71,48	R\$ 65,87	R\$ 77,09	R\$ 71,48
Gás	R\$ 756,60	R\$ 600,88	R\$ 560,20	R\$ 479,23	R\$ 369,18	R\$ 360,23	R\$ 521,05
Energ. elétrica	R\$ 660,81	R\$ 671,84	R\$ 836,75	R\$ 949,69	R\$ 949,60	R\$ 941,94	R\$ 835,11
Impostos	R\$ 300,94	R\$ 289,79	R\$ 274,83	R\$ 319,24	R\$ 201,40	R\$ 297,44	R\$ 280,61
TOTAL	R\$ 1.784,22	R\$ 1.639,60	R\$ 1.743,26	R\$ 1.819,64	R\$ 1.586,05	R\$ 1.676,70	R\$ 1.708,25

Fonte: elaborado pela autora (2020)

A partir dos dados da tabela, notou-se que o maior valor corresponde ao gasto com energia elétrica (uma média de R\$ 835,11 mensalmente), referente a 48,89% do total de gastos variáveis indiretos da empresa, uma vez que há muitos equipamentos que consomem energia nos casos de outros preparos/receitas.

Gastos fixos indiretos:

Observando-se a estrutura de custos da empresa como um todo, listou-se os gastos fixos que compõem os desembolsos mensais. Entre eles, destacaram-se os seguintes: material de higiene e limpeza, honorários contábeis, telefone, publicidade e propaganda, aluguel, manutenção de máquinas e equipamentos, salário da atendente, pró-labore e depreciação mensal, os quais são gastos que permanecem constantes independentemente do volume produzido. Em outras palavras, pode-se dizer que estes são os custos que existirão mesmo que a produção em determinado intervalo de tempo seja igual a zero.

Para apresentar estes dados, considerou-se o período da amostra de estudo. Coletou-se a informação do valor pago em cada um dos meses com base nas faturas e dados fornecidos pela sócia-administradora. Por fim, aplicou-se a média para seguir com as análises e rateios para fins de cálculo do custo unitário de cada uma das tortas.

Na sequência, apresenta-se a Tabela 3, em que constam os gastos fixos indiretos pagos no período da amostra e a média considerada para cada um dos itens.

Tabela 3 - Gastos fixos indiretos

Descrição	out/19	nov/19	dez/19	jan/20	fev/20	mar/20	Média
Material hig e limp.	R\$ 123,13	R\$ 30,88	R\$ 38,27	R\$ 106,39	R\$ 174,71	R\$ 291,23	R\$ 127,44
Honor. contábeis	R\$ 300,00	R\$ 300,00	R\$ 450,00	R\$ 450,00	R\$ 315,00	R\$ 315,00	R\$ 355,00
Telefone	R\$ 49,99	R\$ 49,99	R\$ 49,99	R\$ 49,99	R\$ 49,99	R\$ 49,99	R\$ 49,99
Public. e prop.	-	-	R\$ 73,15	-	R\$ 120,00	-	R\$ 32,19
Aluguel	R\$ 525,00	R\$ 525,00	R\$ 525,00	R\$ 525,00	R\$ 525,00	R\$ 525,00	R\$ 525,00
Manut. máq. equip.	R\$ 395,00	R\$ 11,38	R\$ 0,00	R\$ 80,00	R\$ 70,40	R\$ 131,32	R\$ 114,68
Salário Atendente	R\$ 1.350,00	R\$ 1.350,00	R\$ 1.350,00	R\$ 1.350,00	R\$ 1.350,00	R\$ 1.350,00	R\$ 1.350,00
Pró-labore	R\$ 1.045,00	R\$ 1.045,00	R\$ 1.045,00	R\$ 1.045,00	R\$ 1.045,00	R\$ 1.045,00	R\$ 1.045,00
Deprec. mensal	R\$ 525,83	R\$ 525,83	R\$ 525,83	R\$ 525,83	R\$ 525,83	R\$ 525,83	R\$ 525,83
TOTAL	R\$ 4.313,95	R\$ 3.838,08	R\$ 4.057,24	R\$ 4.132,21	R\$ 4.175,93	R\$ 4.233,37	R\$ 4.125,13

Fonte: elaborado pela autora (2020)

Considerando os dados da tabela, verificou-se que o maior valor corresponde ao gasto com salário da atendente, referente a 32,73% do total de gastos fixos da empresa. Em seguida, o pró-labore, como segundo gasto mais relevante (25,33%). Com isso, pôde-se concluir que grande parte dos desembolsos fixos da empresa se referem a salários.

Custo unitário total:

Para a composição do custo unitário total das tortas, foi necessário ratear os custos variáveis e fixos indiretos. Como método de custeio, utilizou-se o custeio por absorção, que se baseia na apropriação dos custos aos produtos elaborados no período, distribuindo não somente os custos diretos, mas, também, todos os demais custos envolvidos no processo, seja de forma indireta, fixa ou variável.

Como critério de rateio dos custos fixos indiretos, utilizou-se o percentual de 15%, significando que 15% dos custos fixos indiretos totais deveriam ser absorvidos pelas tortas em estudo. Para os custos variáveis indiretos, por sua vez, o percentual considerado foi de 12%, correspondendo ao valor a ser absorvido por cada uma das tortas. Ambos os percentuais foram disponibilizados pela sócia-administradora, que

possui conhecimento da realidade e do cotidiano da empresa e, também, da representatividade de cada linha de produtos perante o faturamento médio mensal.

Após a distribuição destes dois percentuais, referentes aos custos fixos e variáveis, estes valores foram distribuídos pela quantidade média vendida de cada uma das tortas, a fim de encontrar o valor unitário. Considerando-se um faturamento médio mensal de R\$ 11.620,00, na sequência apresenta-se a Tabela 4, em que constam todos os valores considerados para encontrar o custo unitário total.

Tabela 4 - Custo unitário total

Torta	Custos diretos	Gast. variáv. ind.	Gast. fixos ind.	Custo unit. total	Preço venda	Quant. vendida	Receita total
Bananoffe (10 ft.)	R\$ 26,98	R\$ 4,53	R\$ 13,67	R\$ 45,18	R\$ 60,00	8	R\$ 480,00
Bananoffe (16 ft.)	R\$ 35,52	R\$ 5,66	R\$ 17,09	R\$ 58,27	R\$ 75,00	10	R\$ 750,00
Torta de bolacha (10 ft.)	R\$ 26,75	R\$ 4,53	R\$ 13,67	R\$ 44,95	R\$ 60,00	6	R\$ 360,00
Torta de bolacha (16 ft.)	R\$ 40,62	R\$ 5,66	R\$ 17,09	R\$ 63,38	R\$ 75,00	4	R\$ 300,00
Delícia de Morangos (10 ft.)	R\$ 30,22	R\$ 4,53	R\$ 13,67	R\$ 48,42	R\$ 60,00	5	R\$ 300,00
Delícia de Morangos (16 ft.)	R\$ 36,08	R\$ 5,66	R\$ 17,09	R\$ 58,84	R\$ 75,00	7	R\$ 525,00
						40	R\$ 2.715,00

Fonte: elaborado pela autora (2020)

Levando-se em consideração os dados da tabela, verificou-se que a receita de vendas somou R\$ 2.715,00 para um total de 40 tortas vendidas. Isso representa cerca de 23% do total do faturamento médio da empresa (R\$ 11.620,00). A partir destes dados, constatou-se que a torta mais vendida no período em estudo e que, conseqüentemente, possui maior representatividade perante a receita total é a Bananoffe de 16 fatias (10 unidades vendidas, totalizando R\$ 750,00 de receita).

Referente ao tema de custos, propriamente dito, notou-se que a torta que possui o custo unitário mais representativo é a Torta de Bolacha com Doce de Leite e Nozes de 16 fatias (um total de R\$ 63,38 por unidade produzida), seguido da Delícia

de Morangos de 16 fatias (R\$ 58,84) e, após, da Bananoffe de 16 fatias (R\$ 58,57) com os custos unitários mais relevantes. Constatou-se que as tortas de 16 fatias possuem o custo mais alto e isso se deve, principalmente, ao tamanho (quantidade de fatias), se comparado aos custos das tortas de 10 fatias (que são menores e, conseqüentemente, o custo é menor também).

Adicionalmente, ao analisar estas informações, verificou-se que, para todas as tortas em estudo, os valores de maior relevância se referem ao custo com matéria-prima (custo direto), seguido dos salários (gasto fixo indireto) e, após, da mão de obra direta (custo direto) e energia elétrica (gastos variável indireto). São estes os custos mais significativos perante a composição do custo unitário total.

Margem de contribuição:

Para o cálculo da margem de contribuição unitária destas tortas, foram considerados os preços de venda e os custos e despesas variáveis de cada uma delas. Diminuindo-se um valor do outro, chegou-se ao valor da margem de contribuição unitária, conforme apresentado na sequência na Tabela 5.

Tabela 5 - Margem de contribuição unitária

Torta	Preço venda	Custos e desp. variáv.	MC	% MC
Bananoffe (10 fatias)	R\$ 60,00	R\$ 31,51	R\$ 28,49	47,49%
Bananoffe (16 fatias)	R\$ 75,00	R\$ 41,18	R\$ 33,82	45,09%
Torta de bolacha (10 fatias)	R\$ 60,00	R\$ 31,28	R\$ 28,72	47,87%
Torta de bolacha (16 fatias)	R\$ 75,00	R\$ 46,29	R\$ 28,71	38,28%
Delícia de Morangos (10 fatias)	R\$ 60,00	R\$ 34,75	R\$ 25,25	42,09%
Delícia de Morangos (16 fatias)	R\$ 75,00	R\$ 41,75	R\$ 33,25	44,34%
Média	R\$ 67,50		R\$ 29,71	44,19%

Fonte: elaborado pela autora (2020)

Resumindo, a margem de contribuição refere-se ao valor que sobra do preço de venda após subtrair os custos e despesas variáveis dos produtos para pagar os custos e despesas fixas. Analisando a tabela, concluiu-se que a torta que possui a margem de contribuição mais relevante, em reais, é a Bananoffe de 16 fatias (um valor de R\$ 33,82). A mais representativa, em valor percentual, por sua vez, é a Torta de

Bolacha com Doce de Leite e Nozes de 10 fatias, que corresponde a 47,87%. Isto significa que estas tortas são as que mais contribuem para o pagamento dos custos fixos da empresa e geração de lucro.

Projeções – cenário otimista e pessimista:

Projetar resultados e/ou cenários é prever situações e se adiantar ao futuro. É analisar dados que possibilitem prever a quantidade a ser vendida e a respectiva lucratividade (ou prejuízo) do negócio em determinada situação. Permite estimar, também, as despesas e custos fixos e variáveis e estipular o preço de venda. É um tipo de análise gerencial, que objetiva prever cenários tanto otimistas quanto pessimistas, visando garantir que a empresa esteja preparada para determinados contextos. A partir disso, é possível auxiliar a organização em aspectos como a definição de preços de venda, tomada de decisão, análises de custo gerencial, definição de estratégias e identificação da necessidade de reduzir, ou não, os custos.

Aplicando a teoria à prática e, pensando em um cenário otimista, em que a ideia é projetar um ambiente extremamente favorável ao negócio, aumentou-se a quantidade vendida em cerca de 85% e diminuiu-se o preço de venda em 15%, considerando um faturamento médio estimado de R\$ 21.491,00 (85% superior ao cenário real). A partir disso, realizou-se a distribuição proporcional de todos os custos. Dessa forma, a margem de contribuição diminuiu, a quantidade vendida aumentou e a receita de vendas, conseqüentemente, alavancou. Em outros termos, isso significa que, caso o preço dessas tortas fosse reduzido, provavelmente a demanda por estes produtos aumentaria e a empresa obteria uma receita maior a partir destas vendas, admitindo uma margem de contribuição menor, conforme apresentado em seguida na Tabela 6.

Tabela 6 - Projeção Otimista

Torta	Quant. vend.	Custo unit.	Preço venda	Receita	Cust./desp. variáv.	MC	% MC
Bananoffe (10 ft.)	15	R\$ 38,53	R\$ 50,50	R\$ 747,40	R\$ 31,34	R\$ 19,16	37,93%

KONZEN, E. M. RABUSKE, R. APURAÇÃO DO CUSTO DE PRODUÇÃO DE TORTAS E ANÁLISE DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO COMO AUXÍLIO À TOMADA DE DECISÃO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA CONFEITARIA DE VENÂNCIO AIRES

Bananoffe (16 ft.)	19	R\$ 50,28	R\$ 64,50	R\$ 1.193,25	R\$ 41,10	R\$ 23,40	36,29%
Torta de bolacha (10 ft.)	11	R\$ 38,31	R\$ 50,50	R\$ 560,55	R\$ 31,12	R\$ 19,38	38,38%
Torta de bolacha (16 ft.)	8	R\$ 55,39	R\$ 64,50	R\$ 541,80	R\$ 46,20	R\$ 18,30	28,37%
Delícia de Morangos (10 ft.)	9	R\$ 41,78	R\$ 50,50	R\$ 467,13	R\$ 34,59	R\$ 15,91	31,51%
Delícia de Morangos (16 ft.)	13	R\$ 50,85	R\$ 64,50	R\$ 835,28	R\$ 41,66	R\$ 22,84	35,41%
Média/total	75		R\$ 57,50	R\$ 4.345,40		R\$ 19,83	34,65%

Fonte: elaborado pela autora (2020)

Levando-se em consideração os dados, verificou-se que a receita de vendas somaria R\$ 4.345,40 para um total de 75 tortas vendidas. Isso representaria cerca de 20% do total do faturamento médio estimado da empresa (R\$ 21.491,00). A partir destes dados, constatou-se que a torta que seria mais vendida e que, conseqüentemente, possuiria maior representatividade perante a receita total seria, também, a Bananoffe de 16 fatias (estimativa de 19 unidades vendidas).

Com relação aos custos, notou-se que a Torta de Bolacha com Doce de Leite e Nozes de 16 fatias continuaria sendo a torta mais representativa quanto ao custo unitário (um total de R\$ 55,39 por unidade produzida). Na sequência, apresentar-se-iam a Delícia de Morangos de 16 fatias (R\$ 50,85) e, após, a Bananoffe de 16 fatias (R\$ 50,28) com os custos unitários mais significativos.

Concluiu-se que a torta que possuiria a margem de contribuição mais relevante, em reais, seria a Bananoffe de 16 fatias (um valor de R\$ 23,40). A mais representativa, em percentual, por sua vez, seria a Torta de Bolacha com Doce de Leite e Nozes de 10 fatias, que corresponderia a 38,38%. Isto significa que estas tortas seriam as que mais contribuiriam para cobrir os custos fixos da empresa e gerar lucro.

Por outro lado, projetando-se um cenário pessimista, em que o oposto ocorreria, diminuiu-se a quantidade vendida e o preço de venda em cerca de 20%, considerando um faturamento médio estimado de R\$ 9.295,00 (20% inferior ao cenário real). Após, distribuiu-se proporcionalmente todos os custos. Assim, a margem

de contribuição, a quantidade vendida e a receita de vendas diminuiriam, conforme apresentado na sequência na Tabela 7.

Tabela 7 - Projeção Pessimista

Torta	Quant. vend.	Custo unit.	Preço venda	Receita	Cust./desp. variáv.	MC	% MC
Bananoffe (10 ft.)	6	R\$ 47,59	R\$ 47,00	R\$ 300,80	R\$ 31,44	R\$ 15,56	33,12%
Bananoffe (16 ft.)	8	R\$ 62,27	R\$ 61,00	R\$ 488,00	R\$ 41,31	R\$ 19,69	32,29%
Torta de bolacha (10 ft.)	5	R\$ 47,36	R\$ 47,00	R\$ 225,60	R\$ 31,21	R\$ 15,79	33,60%
Torta de bolacha (16 ft.)	4	R\$ 67,38	R\$ 61,00	R\$ 256,20	R\$ 46,41	R\$ 14,59	23,91%
Delícia de Morangos (10 ft.)	4	R\$ 50,83	R\$ 47,00	R\$ 188,00	R\$ 34,68	R\$ 12,32	26,22%
Delícia de Morangos (16 ft.)	6	R\$ 62,84	R\$ 61,00	R\$ 341,60	R\$ 41,87	R\$ 19,13	31,36%
Média/total	33		R\$ 54,00	R\$ 1.800,20		R\$ 16,18	30,08%

Fonte: elaborado pela autora (2020)

Considerando-se estas informações, verificou-se que, neste cenário, a receita de vendas reduziria para R\$ 1.800,20 para um total de apenas 33 tortas vendidas. Isso representaria cerca de 20% do total do faturamento médio estimado para a empresa (R\$ 9.295,00). Referente aos custos, notou-se que os custos unitários totais alavancar-se-iam, uma vez que a quantidade vendida diminuiria. A margem de contribuição, por sua vez, também sofreria uma queda. Com isso, estas tortas contribuiriam menos para o pagamento dos custos fixos da organização.

Por fim, consolidou-se as informações destes três cenários (pessimista, real e otimista) na Tabela 8, a fim de realizar um comparativo entre estes contextos.

Tabela 8 - Comparativo entre cenários: Pessimista x Real x Otimista

	Pessimista	Real	Otimista	Real x otimista	Real x pessimista
Quant. total tortas vend.	33	40	75	87,50%	-17,50%
Preço venda méd. tortas	R\$ 54,00	R\$ 67,50	R\$ 57,50	-14,81%	-20,00%
Receita das tortas	R\$ 1.800,20	R\$ 2.715,00	R\$ 4.345,40	60,05%	-33,69%

MC média (em valores)	R\$ 16,18	R\$ 29,71	R\$ 19,83	-33,24%	-45,53%
MC média (em %)	30,08%	44,19%	34,65%	-21,60%	-31,93%
Faturamento empresa	R\$ 9.295,00	R\$ 11.620,00	R\$ 21.491,00	84,95%	-20,01%
Resultado	-R\$ 68,13	R\$ 593,60	R\$ 909,56	53,23%	-111,48%

Fonte: elaborado pela autora (2020)

Comparando-se o cenário real com o contexto otimista, notou-se que, havendo uma redução de cerca de 15% no preço médio de venda e, assumindo uma queda de 21,60% na margem de contribuição média (em percentual), a empresa venderia 87,50% unidades a mais, obtendo, assim, uma receita de vendas mais representativa (60% maior) e, conseqüentemente, um melhor resultado líquido (53% maior do que o cenário real). Isso significa que, caso a empresa optasse por diminuir os seus preços de venda, possivelmente venderia mais unidades destas tortas em estudo, desde que assumisse uma margem de contribuição menor. Assim, obteria uma receita de vendas e um resultado líquido mais vantajoso e favorável ao negócio estruturado atualmente. A aplicabilidade desta projeção é uma opção a ser estudada pela empresa, dados os resultados estimados.

Em outro contexto, fazendo-se um comparativo entre o cenário real e o pessimista, verificou-se que, havendo uma redução na quantidade vendida, no preço médio de venda e, também, na margem de contribuição, a empresaria obteria uma queda de cerca de 33% da receita de vendas e, conseqüentemente, um impacto negativo de 111% no resultado líquido. Contextualizando, pode-se dizer que a empresa em estudo deve “fugir” de um cenário como este, uma vez que os resultados obtidos não seriam nada favoráveis ao negócio.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este O presente estudo teve como objetivo central apurar os custos de produção de tortas através do método de custeio por absorção e efetuar análises e projeções a partir da margem de contribuição de uma empresa de pequeno porte do ramo de confeitaria, localizada em Venâncio Aires - RS, a fim de auxiliar o processo

de tomada de decisão. Até o momento da realização da pesquisa, a empresa não utilizava esta análise em seu processo decisório.

Os resultados obtidos a partir da apuração dos custos das tortas em estudo apontam que a torta que possui o custo unitário mais representativo é a Torta de Bolacha com Doce de Leite e Nozes de 16 fatias (um total de R\$ 63,38 por unidade produzida), seguido da Delícia de Morangos de 16 fatias (R\$ 58,84) e a Bananoffe de 16 fatias (R\$ 58,57) com os custos unitários mais relevantes.

Para todas as tortas em estudo, os valores de maior relevância se referem ao custo com matéria-prima (custo direto), seguido dos salários (gasto fixo indireto) e, após, da mão de obra direta (custo direto) e energia elétrica (gasto variável indireto). Este resultado colabora, em partes, com uma pesquisa realizada pelo SEBRAE (2017), em que se confirma que os custos operacionais que mais impactam as confeitarias são gastos com pessoal e energia. No entanto, no caso da confeitaria em estudo, os impostos e o gasto com embalagens não são os mais representativos, diferentemente do apresentado no estudo do SEBRAE, o que pode evidenciar que a realidade da empresa em análise seja diferente das demais.

Com relação à representatividade das tortas perante o faturamento, verificou-se que a receita de vendas somou R\$ 2.715,00 para um total de 40 tortas vendidas, o que representa cerca de 23% do total do faturamento médio da empresa (R\$ 11.620,00). Constatou-se que a torta mais vendida no período em estudo e que, conseqüentemente, possui maior representatividade em face da receita total é a Bananoffe de 16 fatias (10 unidades vendidas, totalizando R\$ 750,00 de receita).

Mediante o cálculo e análise da margem de contribuição, concluiu-se que a torta que possui a margem mais relevante, em reais, é a Bananoffe de 16 fatias (um valor de R\$ 33,82). A mais representativa, em valor percentual, por sua vez, é a Torta de Bolacha com Doce de Leite e Nozes de 10 fatias, que corresponde a 47,87%. Isto significa que estas tortas são as que mais contribuem para o pagamento dos custos fixos da empresa e geração de lucro.

Como análise final, realizou-se um comparativo entre os cenários pessimista, real e otimista no que tange ao tema da margem de contribuição. Comparando-se o cenário real com o contexto otimista, notou-se que, caso o preço dessas tortas fosse

reduzido em 15%, a demanda por estes produtos aumentaria em 87,50% e a empresa obteria uma receita 60% maior a partir destas vendas, admitindo uma margem de contribuição menor (21,60% a menos). Conseqüentemente, também teria um melhor resultado líquido (53% maior do que o cenário real). Dessa forma, obteria uma receita de vendas e um resultado líquido mais vantajoso e favorável ao negócio estruturado atualmente.

Por outro lado, comparando-se o cenário real e o pessimista, verificou-se que, havendo uma redução na quantidade vendida, no preço médio de venda e, também, na margem de contribuição, a empresa obteria uma queda de cerca de 33% na receita de vendas e, conseqüentemente, teria um impacto negativo de 111% no resultado líquido. Por esse motivo, a empresa em estudo deve evitar um cenário como este. Neste contexto, pôde-se concluir que a apuração de custos e a aplicação da margem de contribuição para fins de auxílio ao processo decisório poderá contribuir para a maximização dos resultados da confeitaria.

O estudo de Ana Carolina Fritsch Zart, Muriel Canabarro Zart e Jocias Maier Zanatta, relacionado ao controle de custos de uma confeitaria, bem como, a obra dos pesquisadores Francisco dos Santos Felipe, Nayana de Almeida Adriano, Joelma Leite Castelo e Victor de Araújo de Araújo, referente ao tema da margem de contribuição como auxílio à tomada de decisão, contribuíram fortemente para a presente pesquisa, uma vez que abordaram tópicos semelhantes aos tratados no presente estudo, servindo como base para a escolha do tema, em que se propôs unir estes dois assuntos (apuração de custo de produção e análise da margem de contribuição), visando trazer uma abordagem diferenciada e que trouxesse resultados positivos para a empresa (ZART; ZART; ZANATTA, 2018; FELIPE et al., 2016).

Por fim, pode-se afirmar que o estudo foi de grande importância para a empresa pesquisada e o objetivo da pesquisa foi atingido, pois evidenciou o efetivo custo de produção das tortas em estudo e a análise e projeção (em três cenários) da margem de contribuição, auxiliando a organização em aspectos como o controle de custos, processo decisório, melhoria das análises gerenciais, definição de estratégias e identificação da necessidade de reduzir, ou não, os custos produtivos, visando garantir que a empresa esteja preparada para determinados contextos. Nesse sentido,

justifica-se a relevância da presente pesquisa, uma vez que as informações obtidas servirão como base para o processo decisório da empresa.

O estudo teve como limitação avaliar apenas uma das linhas de produtos do estabelecimento, as tortas, e uma amostra delas (seis tortas). Para futuros estudos recomenda-se a apuração dos custos produtivos de todos os itens produzidos e comercializados pela empresa (e não apenas de uma amostra/linha deles), a fim de possibilitar à confeitaria uma visão geral e completa quanto a este aspecto. Além disso, sugere-se o estudo da formação de preço de venda para estes produtos e os efeitos sobre a margem de contribuição. Dessa forma, novos elementos de gestão estratégica de custos poderiam ser aplicados pela empresa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABIP, Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria. **Indicadores da Panificação e Confeitaria 2018**. 2019. Disponível em: <<http://www.agenciazaga.com/INDICADORES-DA-PANIFICA%C3%87%C3%83O-E-CONFEITARIA%20BRASILEIRA%202018.pdf>> Acesso em: 24 de outubro de 2019.

ABIP, Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria. **Indicadores da panificação e confeitaria brasileira em 2019**. 2019. Disponível em: <<https://www.abip.org.br/site/wp-content/uploads/2020/02/INDICADORES-DA-PANIFICA%C3%87%C3%83O-E-CONFEITARIA-EM-2019-2.pdf>> Acesso em: 09 de agosto de 2020.

ABIP, Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria. **Balço e tendências do mercado de panificação e confeitaria**. 2018. Disponível em: <<https://www.abip.org.br/site/wp-content/uploads/2018/03/INDICADORES-E-TENDENCIAS-DE-MERCADO.pdf>> Acesso em: 09 de agosto de 2020.

ABIP, Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria. **Número de padarias por estado**. 2018. Disponível em: <<http://www.abip.org.br/site/numero-de-padarias-por-estado-2018/>> Acesso em: 24 de outubro de 2019.

BERTÓ, Dalvio José; BEULKE, Rolando. **Gestão de Custos**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BINATO, Alexandre; ESTRADA, Rolando J. Solis. **Gestão de custos por atividades em pequenas empresas**. XXII Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 2002, Curitiba, Anais. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2002_TR32_0244.pdf>. Acesso em: 12 de março de 2020.

BOCCATO, Vera Regina Casari. **Metodologia da pesquisa bibliográfica na área odontológica e o artigo científico como forma de comunicação**. Revista de Odontologia da Universidade Cidade São Paulo. São Paulo, 2006.

BRAÑA, Clemilton Lúcio. **Análise comparativa da alocação dos custos indiretos de produção pelo método de custeio por absorção**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Processos), Universidade Federal do Pará. Belém, 2016.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP12C e Excel**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

CARARETO, Edson Soares; et al. **Gestão estratégica de custos: custos na tomada de decisão**. Revista de Economia da UEG. Goiás, 2006.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

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

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de Custos e Formação de Preços. Conceitos, modelos e instrumentos. Abordagem do capital de giro e da margem de competitividade**. São Paulo: Atlas, 2006.

FELIPE, Francisco dos Santos; et al. **Margem de contribuição como assistência à tomada de decisão: um estudo de caso realizado em uma empresa de comércio de materiais recicláveis de Fortaleza – CE**. XXIII Congresso Brasileiro de Custos. Pernambuco: Anais, 2016. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4187/4188>> Acesso em: 18 de outubro de 2020.

FONSECA, João José Saraiva da. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002.

FONTOURA, Fernando Batista Bandeira da. **Gestão de custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio**. São Paulo: Atlas, 2013.

FROSSARD, Afonso Celso. **Uma contribuição ao estudo dos métodos de custos tradicionais e do método de custeio baseado em atividade (ABC) quanto à sua utilização numa empresa pesqueira cearense para fins de evidenciação de**

resultado. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2003.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de pesquisa.** Porto Alegre: UFRGS, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GURA, Andréia. **Gestão de custos: práticas utilizadas em propriedades rurais familiares.** Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Ponta Grossa, 2018.

IVANDIĆ, Ivan. **Contribution Margin - a Model of Performance Evaluation of Banks' Profit Centers.** Interdisciplinary Management Research, Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Economics. Vol. 1, pages 87-114. Croatia, 2005.

LAZIER, Lucas Cerqueira. **Métodos de custeio e formação de preços: um estudo de caso em uma instituição de ensino superior privada do estado de São Paulo.** Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade Metodista de Piracicaba. Piracicaba, 2011.

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

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos – Criando valor para a administração.** Atlas, 2001.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial.** São Paulo: Atlas, 2005.

MARION, José Carlos; SOARES, Adenilson Honório. **Contabilidade como instrumento para a tomada de decisões - uma introdução.** São Paulo: Alínea, 2000.

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

MENDES, Jefferson B.; HILDEBRAND, Elisabeth. **Custos como medida de desempenho e instrumento de gestão**. Curitiba: Silviconsult Engenharia, 1997.

NASCIMENTO, Mariney da Silva. **Margem de contribuição no auxílio à tomada de decisão aplicada a um alambique**. Monografia submetida ao Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2005.

OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ JR, José Hernandez. **Contabilidade de custos para não contadores**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Controladoria Avançada**. São Paulo: Thompson, 2005.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Controladoria Estratégica E Operacional**. São Paulo: Thompson, 2003.

PIRES FILHO, Wanderlei Augusto; PATROCINIO, Marcelo Clemente do. **A contabilidade de custos como ferramenta para tomada de decisão**. XI Congresso Brasileiro de Custos. Bahia: Anais, 2004. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2383/2383>> Acesso em: 12 de março de 2020.

PORTER, Michael. **Estratégia competitiva**. São Paulo: Editora Campus, 1996.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico [recurso eletrônico]: métodos e técnicas de pesquisa e do trabalho acadêmico**. Associação Pró Ensino Superior em Novo Hamburgo. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. Disponível em: <<http://www.feevale.br/Comum/midias/8807f05a-14d0-4d5b-b1ad-1538f3aef538/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>> Acesso em: 20 de outubro de 2019.

SANTOS, José Luiz dos; et al. **Manual de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2015.

SANTOS, Marinéia Almeida dos. **Contabilidade de Custos**. Universidade Federal da Bahia. Salvador, 2018.

SEBRAE. **Painel de mercado da panificação e confeitaria**. 2017. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Estudo%20Painel%20de%20Mercado.pdf>> Acesso em: 24 de outubro de 2019.

SEBRAE. **Saiba o que são os custos fixos e custos variáveis**. 2019. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/ap/artigos/saiba-o-que-sao-custos-fixos-e-custos-variaveis,7cf697daf5c55610VgnVCM1000004c00210aRCRD>>. Acesso em: 20 de outubro de 2019.

SOUSA, Cinthia Mara Moraes Gabrielli de; GIL, Eduarda P.; SANTANA; Ligia C. de. **Custeio por absorção como instrumento de informação gerencial no ramo hospitalar**. Revista do Departamento de Administração da FEA ISSN 1414-7394, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2015. Disponível em: <<https://revistas.pucsp.br/caadm/article/download/24982/19685>> Acesso em: 22 de setembro de 2019.

THIOLLENT, Michel. **Metodologia de Pesquisa-ação**. São Paulo: Saraiva, 2009.

VOGEL, Jaime; WOOD JR, Thomaz. **Práticas gerenciais de pequenas empresas industriais do Estado de São Paulo: um estudo exploratório**. REGEPE - Revista de Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas. São Paulo, v. 1, n. 2, 2013.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preço de venda**. São Paulo: Saraiva, 2005.

WERNKE, Rodney; LEMBECK, Marluce; MENDES, Eduardo Zanellato. **Análise CVL Aplicada ao Agronegócio: Estudo de Caso em Pequena Fábrica de Pescados**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, 2011.

ZAHAIKEVITCH, Everaldo Veres. **Sistema especialista para identificação do método de custeio para a formação do preço de venda.** Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Ponta Grossa, 2014.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. **Metodologia de pesquisa.** Departamento de Ciências da Administração, Universidade Federal de Santa Catarina. 2. ed. Florianópolis, 2013.

ZART, Ana Carolina Fritsch; ZART, Muriel Canabarro; ZANATTA, Jocias Maier. **Análise de custos de linha de produtos de confeitaria em uma panificadora.** Revista Livre de Sustentabilidade e Empreendedorismo. 2018.

.

Data recebimento do artigo: 01/10/2021

Data do aceite de publicação: 18/10/2021
