



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
CAMPUS RUSSAS
GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

SÁVIO KAYRO FONSÊCA DE SENA

**A GESTÃO DE CUSTOS FUNDAMENTADA NOS MÉTODOS DE CUSTEIO: UM
ESTUDO MULTICASO EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS.**

RUSSAS-CE

2021

SÁVIO KAYRO FONSÊCA DE SENA

A GESTÃO DE CUSTOS FUNDAMENTADA NOS MÉTODOS DE CUSTEIO: UM
ESTUDO MULTICASO EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS.

Monografia apresentada Curso de Engenharia
de Produção da Universidade Federal do
Ceará, como requisito parcial à obtenção do
Título de Bacharel em Engenharia de
Produção.

Orientador(a): Prof^ª. Ms. Rochelly Sirremes
Pinto

RUSSAS

2021

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- S477g Sena, Sávio Kayro Fonsêca de.
A gestão de custos fundamentada nos métodos de custeio: um estudo multicaso em micro e pequenas empresas. / Sávio Kayro Fonsêca de Sena. – 2021.
127 f. : il. color.
- Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Campus de Russas, Curso de Engenharia de Produção, Russas, 2021.
Orientação: Profa. Ma. Rochelly Sirremes Pinto.
1. Custos. 2. Gestão de Custos. 3. Métodos de Custeio. 4. Gastos. 5. Micro e Pequenas Empresas. I. Título.

CDD 658.5

SÁVIO KAYRO FONSÊCA DE SENA

A GESTÃO DE CUSTOS FUNDAMENTADA NOS MÉTODOS DE CUSTEIO: UM
ESTUDO MULTICASO EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS.

Monografia apresentada Curso de Engenharia
de Produção da Universidade Federal do
Ceará, como requisito parcial à obtenção do
Título de Bacharel em Engenharia de
Produção.

Aprovada em: ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof^ª. Ms. Rochelly Sirremes Pinto (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof^ª. Dra. Josemeire Alves Gomes
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Ms. Rondinelli Batista Cândido
Universidade Estadual do Ceará (UECE)

A Deus, aos meus pais e a minha avó Eridan.
Dedico este trabalho a todos que contribuíram para a realização deste sonho, em especial aos meus amigos que estiveram comigo em todos os momentos dessa jornada e a toda a comunidade que compõe a Universidade Federal do Ceará, que estiveram sempre dispostos a contribuir para o meu crescimento.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus, pela realização deste sonho.

Aos meus pais, Sena e Kátia, por tanto amor empregado e por nunca me deixarem desanimar em meio às adversidades, oferecendo todo o suporte para que eu conquistasse tudo o que tenho hoje. A minha avó, Dona Eridan, que se faz presente em todos os momentos e estende a mão para me erguer sempre que necessário.

Agradeço a minha orientadora, Rochelly Sirremes, por ter aceito o convite para me orientar neste estudo, por todo o empenho e tanta entrega. Sem dúvidas, o seu amor pela engenharia de produção me fez amar mais ainda o curso e a cada nova disciplina ministrada por ela, eu percebia o quão espetacular é essa área. Quero deixar também meus agradecimentos para todos os outros professores da UFC Campus Russas, que contribuíram grandemente para a conclusão desta etapa e para a construção do meu saber.

De forma especial, menciono aqui o nome de duas pessoas que colaboraram para o meu crescimento pessoal e profissional, Meirivania Rabelo e Ivan Rabelo, gratidão por todas as oportunidades que me foram dadas, por me permitirem conciliar durante 4 anos a graduação com a jornada de trabalho e por sempre estarem disponíveis em todos os momentos que precisei.

Gostaria de agradecer a todos os meus amigos, que sempre estiveram presentes e buscaram contribuir da melhor maneira para eu alcançar meu sonho, por serem suporte e sempre acreditarem no meu potencial. Especialmente a Yago Barreto, Raul Arrais e Felipe Arrais, que ao longo de todos esses anos se tornaram irmãos para mim.

Aos meus colegas de graduação, por compartilharem comigo tantos momentos especiais durante esses anos. Em especial a Yara Santos, minha dupla de todos esses anos de graduação, Amanda Carvalho, Suelle Cardoso, Lara Nery, Luiz David, Mateus Castro e Delanio Silva.

Deixo aqui registrado meu muito obrigado para algumas pessoas que foram de extrema importância pelo suporte prestado durante a realização deste trabalho. Além de serem minhas grandes amigas, sempre estiveram ao meu lado, sanando dúvidas e me aconselhando. Meu muito obrigado a Rayane Araújo, que durante muitos meses esteve presente nos meus momentos de dúvidas e sempre me ajudou no que podia com todo o empenho. Luana da Costa, por tanta gentileza em compartilhar seu saber da maneira mais gentil e humilde e a Ana Beatriz Magalhães, que desde o início da graduação esteve junto comigo e nunca mediu esforços para me ajudar, gratidão por tanto.

RESUMO

Este estudo tem como objetivo aplicar a gestão de custos em micro e pequenas empresas através do uso de métodos de custeio em três empresas, sendo uma atuante no setor de panificação, outra no envase de água adicionada de sais e a última na prestação de serviços, como uma academia de atividades físicas, todas localizadas no interior do Estado do Ceará. Quanto as empresas analisadas no estudo, nenhuma realizava a gestão de seus custos, não usufruindo de informações importantes para definir estratégias e melhorar seus resultados. Sabendo da importância do uso desta ferramenta, o trabalho consistiu na coleta, análise e classificação dos gastos, obtenção dos custos do *mix* de produtos e compreensão acerca dos processos produtivos de cada entidade, através da aplicação do método de custeio variável, custeio ABC e custeio por absorção, respectivamente na Empresas Alfa, Beta e Ômega. Ademais, também foram aplicados indicadores da gestão de custos, tais como: margem de contribuição e ponto de equilíbrio contábil. Os resultados alcançados com a aplicação dos métodos de custeio comprovaram a relevância da gestão de custos, onde foi possível definir os produtos que apresentavam a maior parcela de contribuição, as atividades de maior custo e o montante referente aos custos e despesas de cada negócio. Foi possível, também calcular os valores da margem de contribuição, margem bruta unitária e total e indicar o valor do ponto de equilíbrio, neste trabalho, aplicou-se o contábil, visando indicar o valor necessário de vendas que cada empresa precisava realizar para não ter prejuízos no período, coadunando todos os resultados atingidos, a gerência estava apta a uma melhor tomada de decisões. Diante do exposto, salienta-se que implantar a gestão dos custos é um ponto decisivo para o desenvolvimento do negócio, de modo que ao utilizar informações concretas a empresa evita dispêndios que acarretariam o encerramento das atividades da organização.

Palavras-chave: Custos. Gestão de Custos. Métodos de Custeio. Gastos. Micro e Pequenas Empresas.

ABSTRACT

The purpose of this study is to apply cost management in micro and small companies through the use of costing methods in three companies, one of which operates in the bakery sector, another in the bottling of water with added salts and the last one in the provision of services, such as a fitness center, all located within the State of Ceará. As for the companies analyzed in the study, none performed cost management, not taking advantage of important information to define strategies and improve their results. Knowing the importance of the use of this tool, the work consisted in the collection, analysis, and classification of expenses, obtaining the costs of the product mix and understanding about the productive processes of each entity, through the application of the variable costing method, ABC costing and absorption costing, respectively in the Alfa, Beta and Omega companies. Furthermore, cost management indicators were also applied, such as: contribution margin and accounting break-even point. The results achieved with the application of the costing methods proved the relevance of cost management, where it was possible to define the products that presented the highest contribution share, the activities with the highest costs, and the amount referring to the costs and expenses of each business. It was also possible to calculate the values of the contribution margin, unit and total gross margin, and to indicate the break-even point value; in this work, accounting was applied, aiming to indicate the necessary amount of sales that each company needed to make in order not to have losses in the period. In view of the above, it is emphasized that implementing cost management is a decisive point for the development of the business, so that by using concrete information the company avoids expenditures that would lead to the closure of the organization's activities.

Keywords: Costs. Cost Management. Cost Methods. Expense. Micro and small enterprises.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estrutura das contabilidades.....	24
Figura 2- Classificação dos Custos.....	30
Figura 3 - Processo de custeio por absorção em empresas de manufatura	33
Figura 4 - Processo de custeio por absorção em empresas prestadoras de serviços.....	33
Figura 5-Representação gráfica do Ponto de Equilíbrio	39
Figura 6 - Número de empresas por porte.....	42
Figura 7 - Número de empresas nos grandes setores	43
Figura 8 – Classificação da pesquisa	60
Figura 9 - Etapas da realização do estudo	61

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1- Faturamento e crescimento do setor de panificação	45
Gráfico 2 - Consumo per capita do mercado brasileiro de águas minerais	46

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Definição de custos segundo autores.....	29
Quadro 2 - Dados mercado fitness brasileiro	47
Quadro 3 - Estudos com aplicações dos métodos de custeio	49
Quadro 4 - Número de funcionários e setores de atuação- Empresa Alfa	64
Quadro 5 - <i>Mix</i> de produtos - Empresa Alfa	64
Quadro 6 - Cidade atendidas - Empresa Alfa.....	65
Quadro 7 – Rota semanal - Empresa Alfa.....	65
Quadro 8 - Relação de número de funcionários e cargos - Empresa Beta.....	66
Quadro 9 - <i>Mix</i> de produtos - Empresa Beta	66
Quadro 10 - Cidades atendidas - Empresa Beta	67
Quadro 11 - Relação de número de funcionários e cargos - Empresa Ômega.....	68
Quadro 12 - Planos disponíveis - Empresa Ômega	68
Quadro 13- Particularidades do custeio variável presente nos estudos	70
Quadro 14 - Modelo sugerido para acompanhamento dos Gastos - 2019	71
Quadro 15 – Modelo sugerido para acompanhamento dos Gastos- 2020.....	72
Quadro 16- Informações dos funcionários da Empresa Alfa	73
Quadro 17 – Classificação dos gastos da Empresa Alfa	74
Quadro 18 - Dados <i>mix</i> de produtos da Empresa Alfa.....	75
Quadro 19 - Modelagem Custeio Variável - Empresa Alfa	76
Quadro 20 - Modelagem Custeio Variável – Empresa Alfa	76
Quadro 21 - Modelagem Custeio Variável – Empresa Alfa	77
Quadro 22 - Modelagem Custeio Variável – Empresa Alfa	77
Quadro 23 - Margem de Contribuição da Empresa Alfa	79
Quadro 24 - Cálculo da Margem de Contribuição da Empresa Alfa.....	80
Quadro 25 - Cálculo do Ponto de Equilíbrio Contábil da Empresa Alfa	81
Quadro 26 - Particularidades do custeio ABC presente nos estudos.....	82
Quadro 27 - Modelo sugerido para acompanhamento dos Gastos – 2019.....	84
Quadro 28 - Modelo sugerido para acompanhamento dos Gastos – 2020.....	85
Quadro 29 - Informações dos funcionários da Empresa Beta	86
Quadro 30 - Classificação dos gastos da Empresa Beta	86
Quadro 31 - Definição: espécie de recursos, direcionadores e atividades da Empresa Beta ...	87
Quadro 32 - Alocação dos Custos Fixos - Diretor Salários e encargos.....	89

Quadro 33 - Alocação dos Custos Fixos - Direcionador Energia.....	89
Quadro 34 - Alocação dos Custos Fixos - Direcionador Água	89
Quadro 35 - Alocação dos Custos Fixos - Direcionador Internet.....	90
Quadro 36 - Alocação dos Custos Fixos - Direcionador Material de limpeza.....	90
Quadro 37 - Alocação dos Custos Fixos - Direcionador Combustível/Depreciação dos veículos	90
Quadro 38 - Alocação dos Custos Fixos - Direcionador Manutenção dos veículos	90
Quadro 39 - Alocação dos Custos Fixos - Direcionador Depreciação do maquinário	91
Quadro 40 - Somatório dos custos por atividade.....	91
Quadro 41 - Atribuição dos Custos Fixos aos produtos.....	92
Quadro 42 - Atribuição das Despesas aos produtos	92
Quadro 43 - Modelagem Custeio ABC – Empresa Beta	93
Quadro 44 - Cálculo da Margem de Contribuição da Empresa Beta.....	94
Quadro 45 - Cálculo do Ponto de Equilíbrio Contábil da Empresa Beta.....	95
Quadro 46 - Particularidades do custeio por absorção presente nos estudos	96
Quadro 47- Modelo sugerido para acompanhamento dos Gastos - 2019	97
Quadro 48 - Modelo sugerido para acompanhamento dos Gastos - 2020	98
Quadro 49- Informações dos funcionários da Empresa Ômega	98
Quadro 50 - Cálculo do valor da hora – Gerente/ <i>Personal</i>	99
Quadro 51 - Total de horas trabalhadas por função.....	100
Quadro 52 - Total de remuneração por cargo.....	100
Quadro 53 - Valor remuneração anual do funcionário gerente/ <i>personal</i>	101
Quadro 54 - Gasto anual para o empregador.....	101
Quadro 55 - Custo por hora efetivamente trabalhada	101
Quadro 56 - Valor da hora - <i>Personal trainer</i>	102
Quadro 57 - Valor remuneração anual do funcionário <i>personal</i>	103
Quadro 58 - Gasto anual para o empregador com um <i>personal</i>	103
Quadro 59 - Custo por hora efetivamente trabalhada para um <i>personal</i>	103
Quadro 60 - Valores resultantes para os três <i>personal trainers</i>	104
Quadro 61 - Classificação dos Gastos da Empresa Ômega	105
Quadro 62 - Custos Indiretos de Fabricação (CIF) da Empresa Ômega.....	107
Quadro 63 - Modelagem Custeio por Absorção - Empresa Ômega	109
Quadro 64 - Modelagem Custeio por Absorção - Empresa Ômega	110
Quadro 65 - Margem de Contribuição Empresa Ômega.....	112

Quadro 66- Margem Bruta da Empresa Ômega	113
Quadro 67 - Cálculo da Margem de Contribuição da Empresa Ômega.....	114
Quadro 68- Cálculo do Ponto de Equilíbrio Contábil da Empresa Ômega.....	114
Quadro 69 – Comparativo de resultados da Empresa Alfa	116
Quadro 70 - Comparativo de resultados da Empresa Beta.....	118
Quadro 71 - Comparativo de resultados da Empresa Ômega	119

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABIA	Associação Brasileira da Indústria de Alimentos
ABIP	Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria
ABIR	Associação Brasileira das Indústrias de Refrigerantes e de Bebidas não Alcoólicas
ACAD BRASIL	Associação Brasileira de Academias
CFT	Custo Fixo Total
CIF	Custos Indiretos de Fabricação
CV	Custos Variáveis
CVU	Custo Variável Unitário
DFT	Despesa Fixa Total
DV	Despesas Variáveis
DVU	Despesa Variável Unitária
ECGEC	Estrutura Conceitual Básica da Gestão Estratégica de Custos
FGST	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IHRSA	<i>International Health Racquet & Sportsclub Association</i>
LAIR	Lucro Antes do Imposto de Renda
MBT	Margem Bruta Total
MBU	Margem Bruta Unitária
MC	Margem de Contribuição
MCT	Margem de Contribuição Total
MCU	Margem de Contribuição Unitária
MOD	Mão de Obra Direta
MPE	Micro e Pequena Empresa
PE	Ponto de Equilíbrio
PEC	Ponto de Equilíbrio Contábil
PEE	Ponto de Equilíbrio Econômico
PEF	Ponto de Equilíbrio Financeiro
PV	Preço de Venda

LISTA DE SÍMBOLOS

R\$	Real
%	Porcentagem

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	19
1.1	Objetivos	20
<i>1.1.1</i>	<i>Objetivo geral</i>	20
<i>1.1.2</i>	<i>Objetivos específicos</i>	20
1.2	Justificativa	20
1.3	Estrutura do estudo	21
2	BASE CONCEITUAL	23
2.1	Contabilidade	23
<i>2.1.1</i>	<i>Contabilidade gerencial</i>	24
<i>2.1.2</i>	<i>Contabilidade financeira</i>	25
<i>2.1.3</i>	<i>Contabilidade de custos</i>	26
2.2	Classificação dos gastos	27
<i>2.2.1</i>	<i>Gastos</i>	27
<i>2.2.2</i>	<i>Despesas</i>	28
<i>2.2.3</i>	<i>Custo</i>	28
<i>2.2.3.1</i>	<i>Classificação dos custos</i>	30
<i>2.2.3.1.1</i>	<i>Quanto à identificação</i>	30
<i>2.2.3.1.2</i>	<i>Quanto à variabilidade</i>	31
2.3	Métodos de custeio	31
<i>2.3.1</i>	<i>Custeio por Absorção</i>	32
<i>2.3.2</i>	<i>Custeio Variável</i>	34
<i>2.3.3</i>	<i>Custeio Baseado em Atividades (ABC)</i>	35
<i>2.3.4</i>	<i>Custo Padrão</i>	36
2.4	Indicadores na gestão de custos	37
<i>2.4.1</i>	<i>Margem de Contribuição (MC)</i>	38

2.4.2	Ponto de Equilíbrio (PE)	39
2.4.2.1	<i>Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC)</i>	40
2.4.2.2	<i>Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE)</i>	40
2.4.2.3	<i>Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF)</i>	41
2.5	As MPE's no contexto nacional	42
2.5.1	<i>Gestão de Custos em Micro e Pequenas Empresas</i>	43
2.5.2	<i>O cenário do setor alimentício</i>	44
2.5.3	<i>O cenário no setor de bebidas</i>	45
2.5.4	<i>O cenário no ramo de academias</i>	46
2.6	Aplicação dos Métodos de Custeio na literatura	48
2.6.1	<i>Análise de estudos que aplicaram o método de custeio variável</i>	54
2.6.2	<i>Análise de estudos que aplicaram o método de custeio padrão</i>	54
2.6.3	<i>Análise de estudos que aplicaram o método de custeio ABC</i>	54
2.6.4	<i>Análise de estudos que aplicaram mais de um método de custeio simultaneamente</i> ...	56
3	METODOLOGIA	59
3.1	Caracterização da pesquisa	59
3.2	Etapas da pesquisa	61
4	CARACTERIZAÇÃO DOS OBJETOS DE ESTUDO	64
4.1	Empresa Alfa	64
4.1.1	<i>Gestão financeira na empresa Alfa</i>	66
4.2	Empresa Beta	66
4.2.1	<i>Gestão financeira na empresa Beta</i>	67
4.3	Empresa Ômega	67
4.3.1	<i>Gestão financeira na empresa Ômega</i>	68
5	RESULTADOS E DISCUSSÕES	69
5.1	Empresa Alfa	69
5.1.1	<i>Levantamento dos Gastos da Empresa Alfa</i>	70

5.1.2	<i>Classificação dos Gastos da Empresa Alfa</i>	73
5.1.3	<i>Modelagem do Método de Custeio Variável</i>	75
5.1.4	<i>Margem de contribuição dos produtos da Empresa Alfa</i>	78
5.1.5	<i>Determinação do Ponto de Equilíbrio da Empresa Alfa</i>	80
5.2	Empresa Beta	81
5.2.1	<i>Levantamento dos Gastos da Empresa Beta</i>	83
5.2.2	<i>Classificação dos Gastos da Empresa Alfa</i>	86
5.2.3	<i>Etapas para a modelagem do Método de Custeio ABC</i>	87
5.2.3.1	<i>Definição das atividades principais da Empresa Beta</i>	87
5.2.3.2	<i>Atribuição dos Custos Fixos às atividades</i>	89
5.2.3.3	<i>Atribuição dos Custos Fixos e Despesas aos produtos</i>	91
5.2.3.4	<i>Modelagem do Método de Custeio ABC</i>	92
5.2.4	<i>Margem de Contribuição dos produtos da Empresa Beta</i>	94
5.2.5	<i>Determinação do Ponto de Equilíbrio da Empresa Beta</i>	94
5.3	Empresa Ômega	95
5.3.1	<i>Levantamento dos Gastos da Empresa Ômega</i>	96
5.3.2	<i>Classificação dos Gastos da Empresa Ômega</i>	98
5.3.2.1	<i>Cálculo do valor da hora do Gerente/Personal</i>	99
5.3.2.2	<i>Cálculo do Custo de Mão de Obra Direta (MOD) do Gerente/Personal</i>	100
5.3.2.3	<i>Cálculo do valor da hora dos Personal trainers restantes</i>	102
5.3.2.4	<i>Cálculo do Custo de Mão de Obra Direta (MOD) dos Personal trainers restantes</i> ...	102
5.3.3	<i>Definição dos Custos Indiretos de Fabricação (CIF) da Empresa Ômega</i>	106
5.3.4	<i>Modelagem do Método de Custeio por Absorção</i>	108
5.3.5	<i>Margem de contribuição Empresa Ômega</i>	112
5.3.6	<i>Determinação do Ponto de Equilíbrio da Empresa Ômega</i>	114
5.4	A importância da gestão de custos nas empresas analisadas	115
5.4.1	<i>Na Empresa Alfa</i>	115

5.4.2	<i>Na Empresa Beta</i>	117
5.4.3	<i>Na Empresa Ômega</i>	119
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	120
	REFERÊNCIAS	123

1 INTRODUÇÃO

O controle total dos custos de uma organização é fundamental para um bom desempenho no mercado, visto que a má gestão deles acarreta diversos impactos para a saúde financeira da entidade, desde o uso ineficiente de seus recursos até uma má precificação. À vista disso, relacionando-se com o controle e gerenciamento de gastos de forma eficiente, a gestão de custos assume um papel de grande relevância, servindo de suporte para inúmeros processos, como redução de custos, suporte no processo de tomada de decisões e maior precisão e controle sobre as atividades financeiras da organização.

Os custos em uma empresa representam todos os gastos correspondentes a bens ou serviços empregados para produzir outros bens ou serviços (BRUNI; FAMÁ, 2012). Assim, ao analisá-los é possível comprovar como está a situação da empresa em aspectos como a lucratividade e oportunidades de melhoria para o negócio.

A partir da necessidade de ferramentas para geração de informações que auxiliassem nas decisões, bem como na redução de custos e melhoria de processos, tem-se a importância da utilização dos métodos de custeio, onde aplicando-os de maneira eficiente é possível determinar o melhor preço para venda dos produtos ou serviços. O uso dessas ferramentas indica uma forma de atribuir valores aos itens de custeio. Já quanto a seleção do mais adequado, deve-se analisar a realidade da empresa para a partir disso o melhor método ser selecionado (MEGLIORINI, 2012).

Os métodos de custeio fornecem um grande apoio a tomada de decisões e desempenham um papel fundamental na geração informações que auxiliam os gestores, dados como os custos da empresa são obtidos por meio do uso desses métodos, e a partir de análises, podem ser traçadas estratégias visando consolidar a empresa mercado, uma vez que possibilita aos responsáveis da entidade uma melhor visão do negócio. A seleção do método, deve levar em consideração as problemáticas individuais de cada empresa, visto que nenhum um método de custeio pode ser considerado perfeito, enfatizando assim a importância de uma investigação minuciosa para a definição do método ou combinação desses que solucione as questões apresentadas (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

Nesse contexto percebe-se a importância de as organizações estarem a par de seus custos e realizarem uma boa gestão deles, usando como suporte ferramentas como os métodos de custeio para análise e tomada de decisão. Objetivando, deste modo, as melhores estratégias, bem como se tornar cada vez mais competitiva perante as inúmeras empresas que atuam no mercado.

Mediante o exposto, o presente trabalho possui como objetivo realizar um estudo baseado na gestão de custos de três empresas, utilizando-se de ferramentas como os métodos de custeio para indicar qual desses melhor se adapta a realidades das três instituições e posterior aplicação.

1.1 Objetivos

O objetivo geral e específicos deste estudo são:

1.1.1 Objetivo geral

Aplicar a gestão de custos com base nos métodos de custeio em três empresas atuantes no Estado do Ceará.

1.1.2 Objetivos específicos

Buscando alcançar o objetivo geral deste trabalho, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- Realizar pesquisas com base nos materiais bibliográficos sobre os principais conceitos dos autores da área.
- Efetuar um diagnóstico situacional das três empresas estudadas com relação a gestão de custos;
- Definir o método de custeio que melhor se adequa nas empresas analisadas.
- Aplicar e validar os métodos de custeio nas empresas;
- Calcular a Margem de Contribuição e o Ponto de equilíbrio;

1.2 Justificativa

O presente estudo foi motivado pela lacuna existente na literatura de trabalhos que abordem e comparem ferramentas como os métodos de custeio, no auxílio de gestores na tomada de decisões.

Dessa forma, o trabalho também assume um papel de importância para diversos âmbitos, desde a comunidade científica, com a divulgação do conhecimento, até as empresas

que atuam nos setores analisados. Reiterando assim a importância de manter uma boa gestão de custos e os benefícios acarretados por essa.

Portanto, esses fatores motivaram o estudo da gestão de custos e dos impactos que as ferramentas têm nas organizações, propiciando aos gestores a análise de diversos fatores que dão suporte ao estabelecimento de metas e à tomada de decisão.

Tendo em vista que uma boa gestão de custos fornece dados importantes que auxiliam na tomada de decisões pelos gestores, e esses, por sua vez, precisam estar a par das problemáticas da empresa e participarem diretamente do processo de aprendizado dessa ferramenta. Assim, essa gestão vem para agregar melhorias no processo, buscando o aumento do desempenho das organizações, bem como auxiliar no planejamento e no direcionamento de estratégias. À vista disso, contribui-se para uma redução nos impactos negativos acarretados por uma má utilização da ferramenta, visando tornar as empresas mais competitivas e possibilitando a sua permanência no mercado.

Ademais, o tema propiciará ao discente a aquisição de novos aprendizados quanto à gestão de custos no ambiente industrial e de prestação de serviços, por meio da realização de revisões bibliográficas, revisão de literatura e estudo da contabilidade de custos aplicada ao setor industrial e às prestadoras de serviço, assim como a validação de métodos de custeio como ferramenta de suporte a gestão, cooperando, assim, com a difusão do conhecimento aos interessados no tema estudado.

1.3 Estrutura do estudo

O presente trabalho foi dividido em seis capítulos, onde no primeiro é realizada uma introdução a respeito do tema em estudo, além de apresentar a relevância, objetivos geral e específicos, tal como a justificativa que embasa sua construção.

O capítulo dois explana a base conceitual essencial para que a pesquisa fosse realizada. Inicia-se com um breve histórico da contabilidade e o surgimento de suas subáreas, além disso, apresenta a contextualização relacionada a gestão de custos, definindo conceitos-chaves para o desenvolvimento do trabalho, bem como a apresentação dos métodos de custeio. Por fim, o capítulo aborda a relevância da gestão de custos nas empresas, apontando argumentos que comprovam a importância da realização deste estudo.

O terceiro capítulo trata da metodologia aplicada no estudo. Primeiramente é realizada toda a caracterização da pesquisa, quanto a sua natureza, abordagem, objetivos e

procedimentos. Posteriormente, são indicados os procedimentos metodológicos utilizados, especificando como foram executadas as etapas do estudo.

O quarto capítulo discorre sobre os objetos de estudo, caracterizando-os e apresentando informações como o setor de atuação, atividades desenvolvidas, número de funcionários e tempo no mercado. Desse modo, após conhecer mais sobre a realidade de cada empresa, pôde ser iniciada elaboração do desenvolvimento do trabalho.

No capítulo cinco está descrito todo o desenvolvimento do trabalho, apresentando as aplicações dos métodos, que resultaram nos dados fundamentais para cumprir o objetivo da pesquisa, a proposta de um modelo de gestão de custos.

Em seguida, o sexto capítulo apresenta os resultados e discussões, expondo as análises e interpretações das aplicações feitas, como também a revisão dos métodos empregados, validando se estes seguem o que foi proposto pelo trabalho.

Ademais, no capítulo sete são apresentadas as considerações finais sobre o estudo realizado. Além disso, são analisados os objetivos alcançados, as sugestões para estudos futuros e as dificuldades encontradas no período de desenvolvimento do estudo.

2 BASE CONCEITUAL

Neste capítulo será apresentada a fundamentação teórica necessária para que o trabalho fosse desenvolvido, explanando acerca de conceitos, segundo a visão de autores destaque na área. Assim, serão abrangidos tópicos voltados as definições de terminologias fundamentais para compreensão do tema, os conceitos dos métodos de custeio e a importância da gestão de custos nas organizações.

2.1 Contabilidade

Diretamente relacionada ao Capitalismo, o surgimento da contabilidade tinha como uma de suas premissas mensurar os investimentos iniciais relacionados a operações comerciais e industriais, uma vez que era de suma importância se conhecer os valores de seus bens e serviços.

O Primeiro Congresso de Contabilidade realizou-se em 1924 no Rio de Janeiro, dentre os seus objetivos estava a enfatizar o desenvolvimento de uma lei para regulamentar o exercício da profissão, porém, para se alcançar esse objetivo foi necessário o desenvolvimento de diversos projetos que eram apresentados, mas não validados.

Assim, a definição de contabilidade estabelecida no Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilistas, realizado no Rio de Janeiro, no período de 17 a 27 de agosto de 1924 apud Ribeiro (2013, p.2) é que a “contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro relativas à administração econômica”.

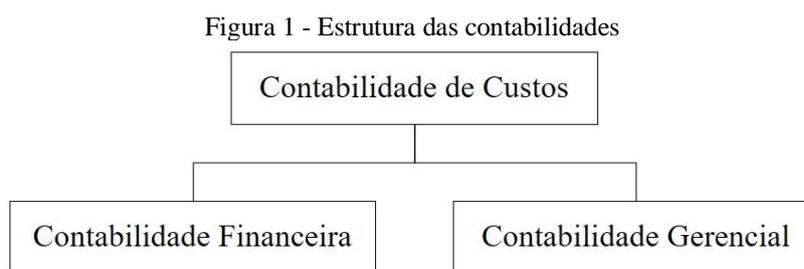
Em sua abordagem, Montoto (2018) define que a contabilidade, como ciência social, estuda o patrimônio de uma organização, pessoa física ou jurídica, buscando conseguir registros classificados e sintetizados dos eventos que impactam na situação financeira e patrimonial da empresa.

Iudícibus *et al.*, compactua com a mesma opinião de Montoto (2018) quando afirma que a contabilidade:

Na qualidade de ciência social aplicada, com metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente, seja este pessoa física, entidade de finalidades não lucrativas, empresa, seja mesmo pessoa de Direito Público, tais como Estado, Município, União, Autarquia etc., tem um campo de atuação muito amplo (IUDÍCIBUS *et al.*, 2010, p.1).

A contabilidade basicamente se sustenta em dois pilares, que agem como regras básicas podendo ser chamados também de princípios contábeis. O primeiro, trata da importância de uma entidade contábil, ou seja, uma pessoa para quem se mantém a Contabilidade, de modo que não havendo uma entidade contábil, também não há uma contabilidade aplicada. Logo, entende-se que a ela é exercida para uma entidade, objetivando não envolver os dados da organização com os dos administradores. O segundo pilar baseia-se na premissa que a organização é algo em progresso, em continuidade, que atuará por tempo indeterminado (MARION, 2009).

Para este estudo, além do conceito de contabilidade, também serão introduzidos e definidos segundo a visão de autores três tipos segmentos da área: a contabilidade gerencial; financeira; e de custos, essas apresentadas de acordo com a relação existente entre si na Figura X e posteriormente analisadas particularmente.



Fonte: Autor (2021)

Apresentada a relação, a seguir serão abordadas individualmente cada uma das três áreas da contabilidade, com ênfase para a contabilidade de custos, que assume caráter fundamental para o desenvolvimento e compreensão deste estudo.

2.1.1 Contabilidade gerencial

Integrando os elementos que constituem a contabilidade e complementam a contabilidade financeira, a contabilidade gerencial busca efetivar as informações contábeis nas empresas em todos os processos de gestão (PADOVEZE, 2012).

Ainda de acordo com Padoveze a contabilidade gerencial se caracteriza como

O segmento da ciência contábil que congrega o conjunto de informações necessárias à administração que complementam as informações já existentes na Contabilidade Financeira. A Contabilidade Financeira é o nome mais comum para designar a Contabilidade Tradicional, a contabilidade estruturada em cima das práticas

contábeis geralmente aceitas e regulamentada pela legislação comercial e tributária (PADOVEZE 2012, p.11).

Para Bruni e Famá (2012) a contabilidade gerencial destina sua atenção para à administração de empresas, está não se retém às imposições legais. Os autores complementam ainda, afirmando que este segmento da tem como premissa principal a geração de dados que sirvam de suporte para a tomada de decisões na organização.

A Associação Nacional dos Contadores dos Estados Unidos, através de seu relatório número 1A, *apud* Padoveze define que,

Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos (PADOVEZE, 2012, p.11).

Esse ramo da busca atender as necessidades dos gestores em acompanharem os processos de planejamento, gestão e controle de suas atividades, através do uso de informações contábeis, buscando obter uma melhor análise de desempenho. Assim, é de suma importância o uso dos instrumentos fornecidos pela contabilidade gerencial.

2.1.2 Contabilidade financeira

Martins (2003, p.13) cita que “até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais.”

Segundo Bruni e Famá (2012) a contabilidade financeira volta suas atenções para as leis e normas, uma vez que estas assumem caráter de obrigatoriedade para as organizações que são regulamentadas legalmente. Os autores concluem assim, que objetivo deste ramo da contabilidade está relacionado ao que se passou, e todas as atividades são determinadas através de regras que impactam diretamente a tomada de decisões na entidade.

A contabilidade tradicional, também chamada de contabilidade financeira, é necessária para as organizações para fins societários e tributários. Logo, devido a sua obrigatoriedade, ela é regulada e normatizada por órgãos governamentais e corporações de classe (PADOVEZE, 2012).

De acordo com Hansen e Mowen (2013) o sistema de informações da contabilidade financeira se preocupa em gerar saídas para seus usuários. Ainda de acordo com

os autores, as informações utilizadas são especificadas como entradas, processos e saídas, cada um destes eventos possuem suas próprias regras e normas. Quanto as informações obtidas, a contabilidade financeira auxilia nas decisões sobre investimentos, controle de atividades, análise administrativas e medidas regulamentadoras.

2.1.3 Contabilidade de custos

O surgimento da contabilidade de custos se deu com a criação das empresas durante Revolução Industrial e tinha como objetivo de definir os custos dos produtos feitos. Anteriormente, artesões eram os responsáveis pela criação de artigos, esses não eram considerados pessoas jurídicas, e de fato, só existiam empresas comerciais na época, as quais faziam uso da contabilidade financeira visando analisar todo o patrimônio e conferir os resultados obtidos (BORNIA, 2010).

Bruni e Famá (2012) citam que a contabilidade de custos surgiu da necessidade de se obter informações mais precisas, uma vez que estas iriam dar suporte para a tomada das melhores decisões, após a instauração da Revolução Industrial. De modo que antes da Revolução Industrial, ela quase não existia, já que as principais atividades consistiam em comercialização de mercadorias, corroborando assim com a ideia de Borna (2010).

Martins (2010) diz que derivando da contabilidade financeira, a contabilidade de custos veio de uma necessidade de analisar os estoques presentes nas indústrias, tarefas comuns na era do mercantilismo. Seus principais fundamentos originaram-se dessa carência. Tendo como tarefas mais importantes: controlar e decidir. Estas tarefas concederam uma nova existência para essa área, que apesar de desenvolver técnicas e métodos, ainda necessita explorar todo o seu potencial, de modo que estes novos campos de atuação proporcionaram um novo campo de visão para área.

Leone (2014) afirma que esta área da contabilidade é uma atividade similar a um centro de processamento de informações, que obtém os dados, junta-os de maneira ordenada, examina-os e analisa-os, resultando assim em dados de custos que servem para os diversos níveis gerenciais.

Padoveze compactua com a ideia exposta por Bruni e Famá (2012) quando define que a contabilidade de custos

É o segmento da ciência contábil especializado na gestão econômica do custo e dos preços de venda dos produtos e serviços oferecidos pelas empresas. Em linhas gerais, podemos dizer que a necessidade de um ramo específico da ciência contábil

para dedicar-se à questão dos custos nasceu com a Revolução Industrial, no século XVIII, com o advento de novas invenções e dos primeiros processos automatizados, quando se iniciou a produção em massa, contrapondo-se à produção artesanal (PADOVEZE, 2006, p.5)

Ainda segundo os autores trata-se de uma área destinada à análises dos gastos feitos pela organização durante suas operações. Os autores afirmam que este ramo da contabilidade faz uso dos princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operação e finalizam citando três razões primárias que as funções básicas da contabilidade de custos devem buscar:

- a) determinação do lucro: utilizar dados originados dos registros contábeis, buscando gerar informações e torna-los úteis para à administração;
- b) controle de operações: monitorar diversos recursos produtivos, como os estoques, buscando uma padronização e orçamentos, realizando análises comparativas entre o previsto e o realizado;
- c) tomada de decisões: servir de apoio para o que diz respeito à produção, como a formação de preços, quanto fabricar e decidir entre a produção própria ou terceirizada.

Leone (2014) complementa tal afirmação ao afirmar que o objetivo da contabilidade de custos é projetar sistemas de custos, determiná-los, estimá-los, organizá-los, compará-los e a partir disso definir a rentabilidade e o patrimônio da organização, auxiliando assim com dados que apoiam à gerência no controle das atividades e na tomada de decisões.

Assim, é de suma importância o estudo do custo do produto ou serviço para as entidades, uma vez que, atualmente, o que as empresas buscam no mercado é competitividade e rentabilidade, então essas buscam oferecer seus produtos e serviços com o menor custo possível.

2.2 Classificação dos gastos

2.2.1 Gastos

Segundo Martins (2010) os gastos compreendem a compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro). Corroborando com isso, Bruni e Famá (2012) citam que os gastos são sacrifícios financeiros realizados pelas organizações buscando obter um produto ou serviço, esses ainda podem ser

classificados como custos ou despesas, de acordo com seu papel no processo de produção e comercialização.

2.2.2 Despesas

De acordo com Bornia (2010) despesa é a quantia de insumos que são consumidos para a empresa operar e não identificados com a fabricação. Relaciona-se às tarefas que não fazem parte da fabricação, estas geralmente classificadas como Administrativa, Comercial e Financeira.

Megliorini (2012) aborda o conceito com uma visão mais contábil, onde para ele despesas são consideradas esforços realizados para gerar a receita e administrar a empresa. Os autores Perez Jr, Oliveira e Costa (2012), acrescentam que as despesas são os gastos referentes aos bens e serviços utilizados para gerar receita e manutenção dos negócios da empresa. Já Iudícibus *et al.*, (2010) compartilham da mesma ideia ao afirmar que despesa refere-se ao consumo de bens ou serviços, que, direta ou indiretamente, ajuda a produzir uma receita.

2.2.3 Custo

O conceito de custos pode apresentar diferentes significados a depender do contexto que é utilizado. De modo geral, pode-se conceituar custos como o sacrifício financeiro realizado pelas entidades a fim de alcançar seus objetivos (BRUNI; FAMÁ, 2012).

Martins (2010) cita que custo também é um gasto, porém, reconhecido como custo no momento da utilização dos recursos de produção, para produzir um produto ou realizar um serviço.

Com o passar dos anos, inúmeros estudiosos buscaram também definir custo. Nessa perspectiva, o Quadro 1, abaixo, apresenta a definição do termo custo na visão de alguns autores.

Quadro 1 - Definição de custos segundo autores

AUTOR (ANO)	DEFINIÇÃO
Martins (2010)	Define custo como um gasto referente a bem ou serviço utilizado para produzir de determinados bens ou serviços.
Bornia (2010)	Determina que custo é o valor dos insumos usados para fabricar os produtos oferecidos pela empresa. Vale ressaltar que Bornia, utilizou a nomenclatura custos de fabricação, diferindo das utilizadas pelos demais autores.
Bruni e Famá (2012)	Cita que os custos simbolizam os gastos relativos a bens ou serviços utilizados para produzir outros bens ou serviços. Assim, relacionam-se com os produtos ou serviços que a organização produz.
Megliorini (2012)	Afirma que custo diz respeito a produtos ou serviços que foram repassados ou prestados aos clientes, resultando em receitas.
Perez Jr, Oliveira e Costas (2012)	Caracteriza custo como os gastos que correspondem aos bens e serviços utilizados na fabricação de outros bens ou serviços.
Hansen e Mowen (2013)	Refere-se a custo como o valor em dinheiro, ou o equivalente em dinheiro, que é cedido para produzir produtos ou serviços, visando um retorno positivo a curto ou longo prazo para a empresa.
Leone (2014)	Estabelece que custo é o consumo de um fator de produção, mensurado de forma financeira para obter um produto, um serviço ou uma atividade que poderá ou não gerar faturamento.

Fonte: Autor (2021)

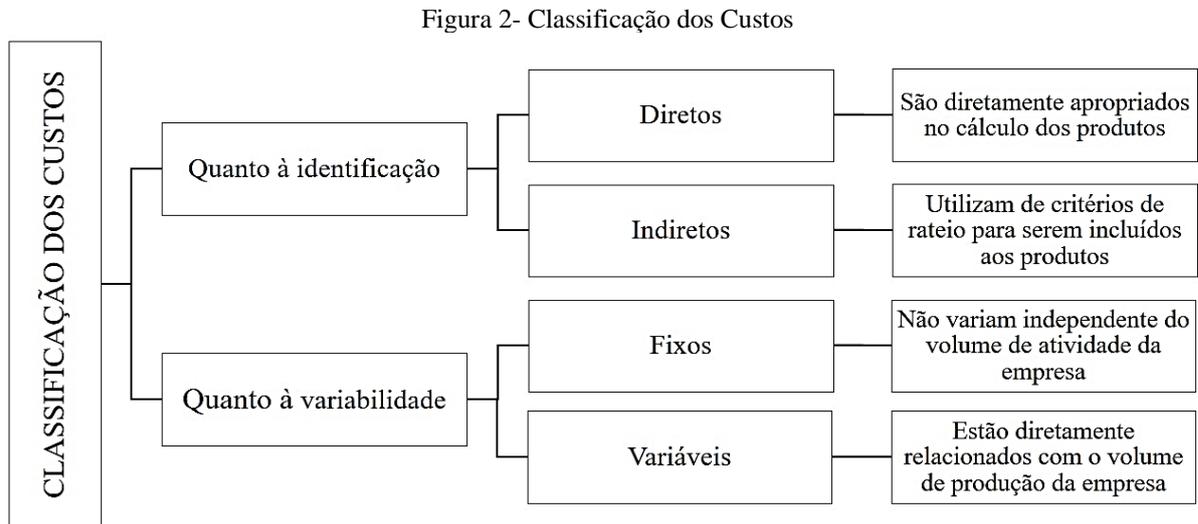
Conforme apresentado acima, existem inúmeras definições relacionadas a custo, estas em sua maior parte ligadas ao gasto realizado pela entidade para a fabricação de seus produtos ou prestação de seus serviços. Nota-se que em sua maioria os autores compactuam com a definição. Contudo, é importante evidenciar que esse conceito passou por mudanças ao longo do tempo, o que inclui além do valor realizado para produzir bens ou serviços, a importância em gerar receitas em um determinado horizonte temporal, além de passar a ser mencionado como uma área de grande impacto na gestão financeira das organizações.

É importante ressaltar a diferença entre custos e despesas, para Bruni e Famá (2012) é imprescindível saber distinguir custos e despesas. Para os autores, os gastos realizados para desenvolver o produto são classificados contabilmente como custos, enquanto que os gastos realizados após o produto finalizado devem ser denominados como despesa.

Assim, é possível concluir que custos estão diretamente ligados a produção do bem ou serviço, já as despesas estão relacionadas a outros gastos como com *marketing*, administrativo e vendas.

2.2.3.1 Classificação dos custos

Os custos podem ser subdivididos quanto à identificação nos produtos e à sua variabilidade, conforme apresentado na Figura 2.



Fonte: Autor (2021)

Todas as definições apresentadas na Figura 2 serão abordadas adiante.

2.2.3.1.1 Quanto à identificação

Os custos podem ser classificados quanto a sua identificação e alocação em Custos Diretos e Indiretos. Bruni e Famá (2012) afirmam que os custos diretos são aqueles diretamente incluídos no cálculo dos produtos, e os custos indiretos necessitam de aproximações, isto é, algum critério de rateio, para serem atribuídos aos produtos. Os autores ainda apresentam o conceito de custos de transformação, esse também chamado de custo de conversão ou agregação e baseia-se no esforço agregado pela empresa na obtenção do produto.

Já Bornia (2010), cita que os custos diretos são aqueles facilmente relacionados com as unidades de alocação de custos (produtos, processos, setores, clientes etc.), por outro lado, os indiretos, não podem ser facilmente atribuídos às unidades, necessitando de alocações para isso.

2.2.3.1.2 Quanto à variabilidade

Além de serem definidos em Custos Diretos e Indiretos, os custos também podem ser classificados quanto à variabilidade, como Fixos e Variáveis. Para Bruni e Famá (2012, p.12), os Custos Fixos são custos que, em determinado período de tempo e em certa capacidade instalada, não variam, qualquer que seja o volume de atividade da empresa. Já os Custos Variáveis alteram-se diretamente em função das atividades da empresa. Quanto maior a produção, maiores serão os custos variáveis.

Por fim, os autores definem também custos semifixos e semivariáveis, os custos semifixos referem-se a custos que são considerados fixos em um determinado nível, mas ao ultrapassá-lo tornam-se variáveis. Quanto aos custos semivariáveis, correspondem a custos variáveis que não seguem de maneira linear a alteração da produção, mas sim em maiores espaços, mantendo-se assim como fixos dentro de determinados limites.

Para Bornia (2010) os Custos Fixos são aqueles que independem do nível de atividade da empresa no curto prazo, ou seja, não variam com alterações no volume de produção e exemplifica citando que salário do gerente se enquadra como um Custo Fixo. Para o autor, ao contrário dos Custos Fixos, os Custos Variáveis estão intimamente relacionados com a produção, isso é, crescem com o aumento do nível de atividade da empresa, tais como os custos de matéria-prima.

Martins (2010) ressalta a importância em perceber que a classificação em Custos Fixos e Variáveis leva em consideração a unidade de tempo, o valor total de custos com um item nessa unidade de tempo e o volume de atividade. Seguindo, o autor ainda cita que Custos Fixos podem ser subclassificados em Custos Fixos Repetitivos e Não Repetitivos em valor, o primeiro se repetem em inúmeros períodos seguintes na mesma relevância e o segundo, assumem valores diferentes em cada momento.

2.3 Métodos de custeio

Os métodos de custeio assumem um papel de grande importância na determinação de valor do objeto de custeio. Além disso, esses métodos podem ser utilizados para redução de custos, melhoria de processos, eliminar desperdícios, apoio a tomada de decisão quanto a produção própria ou terceirizada e análise das linhas de produção (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

Assim, aplicando-os de forma correta, é possível determinar o melhor preço de venda do produto ou serviço a partir do custo obtido, com a utilização desses métodos. Ademais, ainda é possível obter diversas outras informações acerca da linha de produção, processos e quantidade a ser produzida.

Para Megliorini (2012) os métodos de custeio designam uma forma de atribuir valor aos objetos de custeio. Ainda segundo o autor, existem diversos métodos, mas a escolha desses se dá de acordo com a necessidade de cada organização. Já em sua abordagem, Bornia (2010) adere a nomenclatura princípios de custeio, para o autor esses princípios são filosofias básicas a serem seguidas pelos sistemas de custos, de acordo com o objetivo e/ou o período de tempo no qual se realiza a análise.

Por fim, Megliorini (2012) aborda os métodos de custeio tradicionais, onde considera o custeio por absorção, o custeio pleno e o custeio variável parte destes métodos, onde têm como objetivo obter os custos dos produtos, uma vez que esses gerem custo considerando-os assim, como métodos de custeio baseados no volume.

A seguir, serão abordados os principais sistemas de controle de custos, esses: Custeio por absorção, custeio variável, custeio baseado em atividades e custo padrão.

2.3.1 Custeio por Absorção

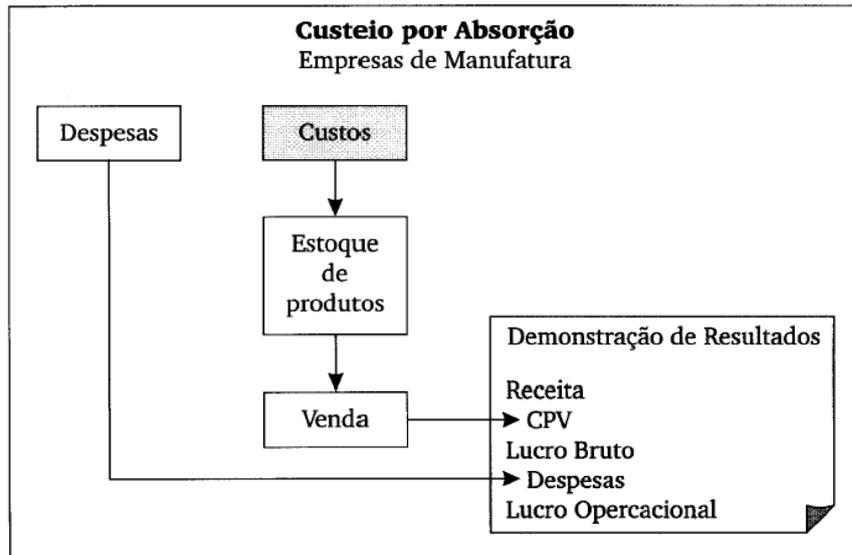
O método de custeio por absorção, também chamado de custeio integral, é o único aceito pela legislação fiscal, lei nº 6404 (1976), esse método representa a distribuição de todos custos do processo, servindo de suporte para o setor contábil, auxiliando na avaliação dos estoques, além de servir de suporte na percepção de produtividade.

Martins (2010), cita que o custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Para o autor, o método consiste em apropriar todos os custos de produção aos bens fabricados, e apenas os de produção que são distribuídos para o total dos produtos ou serviços elaborados. Bornia (2010) também segue a mesma linha de pensamento, afirmando que no custeio por absorção integral o total dos custos fixos e variáveis é distribuído aos produtos fabricados.

O método de custeio por absorção tem como característica alocar os custos fixos e custos variáveis nos produtos (MEGLIORINI, 2012). Ainda de acordo com o autor os produtos fabricados “absorvem” todos os custos do período.

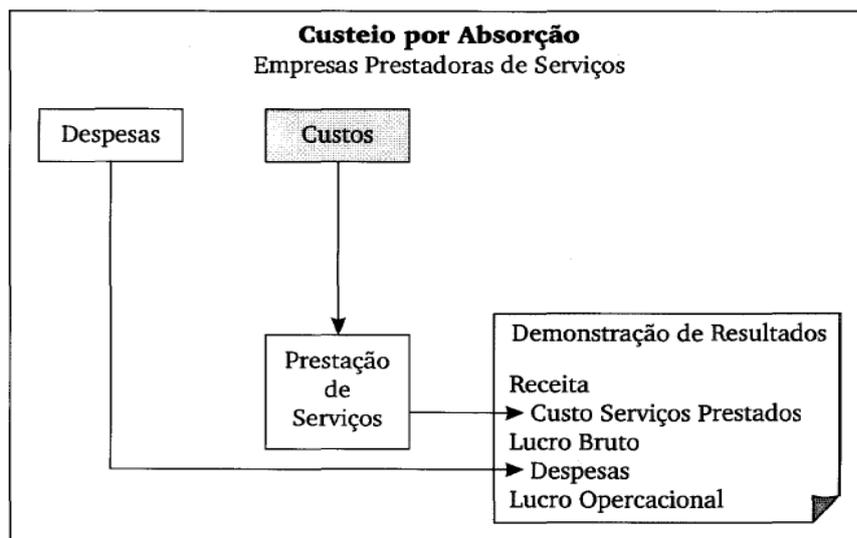
Pode-se realizar o método do custeio por absorção de diversas maneiras, a seleção desse método irá depender do contexto em que a empresa está inserida. Desta forma, dentre os métodos a serem analisados neste trabalho, serão apresentados aqueles aplicados às empresas de manufatura e empresas prestadoras de serviços, conforme pode ser visto nas Figuras 2 e 3, respectivamente.

Figura 3 - Processo de custeio por absorção em empresas de manufatura



Fonte: Martins (2010)

Figura 4 - Processo de custeio por absorção em empresas prestadoras de serviços



Fonte: Martins (2010)

Dessa forma, percebe-se nas Figuras 2 e 3 que ao utilizar esse método são considerados todos os custos relacionados a produção, bem como as despesas envolvidas no processo, sendo estas, alocadas diretamente na demonstração de resultados.

2.3.2 Custeio Variável

Bornia (2010) afirma que no custeio variável, ou direto, são relacionados aos produtos apenas os custos variáveis, já os custos fixos são considerados como custos do período. Esse método se relaciona em especial com a utilização de custos para suporte a decisões em um curto horizonte temporal, em que os custos variáveis são considerados pertinentes e os custos fixos, não.

Martins (2010), apoia o que foi citado por Bornia (2010) quando destaca que apenas são alocados aos produtos os custos variáveis, os custos fixos são considerados apenas como uma despesas do período, ficando separados e sendo utilizado para o resultado, dessa forma, nos estoques só vão, custos variáveis.

Para Bruni e Famá (2012) controlar e distribuir os custos indiretos é um dos maiores problemas enfrentados pela gestão de custos, dessa forma, a solução da problemática consiste em não realizar os rateios de custos indiretos. Os autores consideram que o custeio variável tem um papel de grande importância na análise de decisões dos custos e preços. À vista disso, Bruni e Famá declaram que nesse método de custeio, somente gastos variáveis são considerados para formar o custos dos produtos e fundamentam que a problemática citada no início do parágrafo se dá pois no custeio variável os custos ou despesas indiretas são lançados de forma global contra os resultados.

Para Megliorini (2012) o custeio variável tem sua estrutura voltada para atender o setor administrativo da organização, uma vez que com a utilização desse método pode-se obter dados como: Margem de Contribuição dos produtos, linhas de produtos, clientes entre outros, possibilitando assim aos gestores que usem esse método para apoio a tomada de decisões, refletindo em diversos ganhos como:

- a) identificar quais produtos apresentam maior impacto na lucratividade da empresa;
- b) selecionar os produtos que podem ter suas vendas incentivadas, reduzidas ou excluídas da linha de produção;

- c) identificar os produtos responsáveis pela maior rentabilidade, uma vez que existem limitantes da produção;
- d) estabelecer estratégias de precificação circunstâncias especiais;
- e) optar por comprar ou produzir;
- f) estabelecer o nível mínimo de atividades, para que o negócio se torne rentável;
- g) estipular o limite de desconto permitido em uma negociação.

2.3.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

O Custeio Baseado em Atividades, ou Custeio ABC (*Activity Based Costing*) surgiu em cenário de alta competitividade global onde a necessidade de modernização era fundamental para confrontar a concorrência, em virtude disso, os empresários precisavam buscar novas formas de informatizar processos e aprimorar os produtos, conjuntamente, reduzindo o índice de desperdícios. Porém, para executar, eram necessárias informações precisas e aproximadas de inúmeros processos das empresas, como os fatores de produção e a lucratividade. Neste período os sistemas conhecidos não estavam prontos para atender inúmeras novas informações gerenciais relacionadas a análise, classificação, dentre outros fatores. Assim, visando superar as dificuldades presentes, foi desenvolvido o método de custeio baseado em atividades (PEREZ JR.; OLIVEIRA; COSTA, 2012).

O custeio ABC é uma ferramenta de gestão de custos, mais ainda do que de custeio de produtos. Dessa forma, ao citar o ABC como uma ferramenta de suporte para a gerencia descobrir os caminhos feitos pelo consumo da organização, busca-se pôr à sua frente informações relevantes a tomada de decisões, visto que os gerentes possuem conhecimento quanto as atividades e produtos. Logo, o ABC demonstra de maneira clara e acessível os custos relativos as atividades e produtos (MARTINS, 2010; NAKAGAWA, 2014).

Conforme apontado por Bornia (2010), a ideia básica do Custeio ABC é tomar os custos de diversas atividades da empresa e compreender seu funcionamento, buscando encontrar bases que caracterizem as relações entre os produtos e as atividades. Hansen e Mowen (2013) reiteram que a premissa teórica do custeio baseado em atividades é que esse atribui os custos de acordo com o padrão de consumo de recursos dos produtos.

De acordo com Bruni e Famá (2012) no custeio baseado em atividades, o foco do custo do produto passa a ser para as atividades, uma vez que a demanda por atividades dita o valor de custo do produto. Desse modo, o foco nas atividades propicia associar a demanda dos

produtos por atividades realizadas. Ainda de acordo com Bruni e Famá (2012) as etapas para a aplicação do custeio baseado em atividades consistem em:

- a) identificação das atividades e seus respectivos custos;
- b) alocação do custo departamental ao custo da atividade;
- c) identificação dos direcionadores de custos (*cost drivers*);
- d) divisão do custo da atividade pelo direcionador de custos.

Nakagawa (2014) acredita que esse método é uma ferramenta responsável por impactar diretamente a vida das pessoas, para o autor “o ABC” é um dado que poderá transformar-se em uma poderosa ferramenta para a mudança de atitudes das pessoas, ou seja, é um facilitador de mudança da cultura organizacional de uma empresa, impactando diretamente a mente humana. Portanto, pode-se reiterar que o custeio ABC corrobora com a empresa e a tomada de decisões estratégicas, impactando em fatores como a percepção dos colaboradores e atuando como um agente de mudança na cultura da empresa.

2.3.4 Custo Padrão

O custo padrão é o custo que é idealizado para um determinado produto, assim, esse deve ser obtido antes do início de sua produção, uma vez que é calculado seguindo as condições frequentes que a empresa opera e é recomendado para empresas que atuam produzindo itens padronizados, em vez de empresas que produzem sob demanda, devido as particularidades de seus produtos (MEGLIORINI, 2012)

Esse método de custeio é uma técnica que visa fixar anteriormente os preços dos produtos produzidos pela empresa. Alguns dos principais motivos para o uso do custo padrão são no uso gerencial das informações, ou como uma maneira de adiantar os processos de encerramentos mensais (BRUNI; FAMÁ, 2012).

A usabilidade do custo padrão é ampla, abrangendo desde prestadoras de serviços, organizações sem fins lucrativos e manufatureiras, essas apresentam sistemas de custo padrão muito avançados, onde é possível gerar padrões para materiais indiretos, Mão de Obra Direta e custos indiretos utilizado pelos produtos. Porém, vale ressaltar que o emprego desse método acontece até determinada fase (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013).

Martins (2010) define que o grande objetivo do custo padrão é o de fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido. Para o autor, o custo padrão apresenta-se como uma técnica suplementar, levando à conclusão que não é uma

forma, método ou critério de contabilizar custos, como os métodos de custeio por absorção e variável, descritos anteriormente neste capítulo.

Reafirmando o que foi dito por Martins, Bruni e Famá (2012) apontam que aplicar o custo padrão possibilita observar as mudanças que ocorreram entre o custo real e o padrão, contudo, deve-se ter um olhar cauteloso para a análise das variações favoráveis, de modo que essas podem ser resultantes da diminuição da qualidade dos materiais diretos ou da redução do tempo destinado a mão de obra, podendo remeter a uma minimização do custo padrão.

Meghiorini (2012) compactua com a ideia de Martins e aponta que o principal objetivo do custo padrão é determinar um padrão referente ao comportamento dos custos e a partir do desenvolvimento desses, criar condições para controlar e avaliar o processo produtivo da organização. Corroborando com essa afirmação, Bornia (2010) aponta que o custo padrão tem como premissa apoiar o controle de custos da organização, objetivando fornecer um padrão referente ao comportamento dos custos. Quanto ao procedimento, Bornia (2010) cita que esse consiste em quatro passos que serão apresentados a seguir:

- a) fixar um custo padrão o qual servirá de referência para a análise dos custos;
- b) determinar o custo realmente incorrido;
- c) levantar a variação (desvio) ocorrida entre o padrão e o real; e
- d) analisar a variação, a fim de auxiliar a procura pelas causas (motivos) que levaram aos desvios.

2.4 Indicadores na gestão de custos

Analisar o desempenho do negócio é uma tarefa crucial para permanência da empresa no mercado, assim como para a definição de estratégias. Diante disso, as organizações precisam de diagnósticos precisos quanto a sua realidade, visando um melhor posicionamento frente as problemáticas levantadas.

Dessa forma, os indicadores na gestão de custos atuam subsidiando a tomada de decisões, bem como no planejamento do lucro através de análises de ferramentas como a Margem de Contribuição e o ponto de equilíbrio. Perante o exposto, os dois indicadores referenciados foram utilizados neste estudo como forma de contribuir com os resultados obtidos para cada entidade.

2.4.1 Margem de Contribuição (MC)

Conforme definido por Bornia (2010), a Margem de Contribuição se relaciona com o lucro do produto e é obtida através da dedução dos custos variáveis do valor da receita total. Para o autor a Margem de Contribuição de cada produto representa a parte do preço de venda que sobra para arcar com os custos e despesas fixos e para a formação de lucro. Com isso, nota-se que quanto maior for essa margem, melhor será para a empresa, tanto no âmbito de produção quanto no de vendas.

Reafirmando essa ideia, Martins (2010) conceitua Margem de Contribuição, como o valor da diferença entre a receita e o custo variável do produto, isto é, o valor restante do preço de venda de cada produto após descontar todos os custos e despesas originados pelo produto.

Meglierini (2012, p.137) compactua com Bornia (2010) e Martins (2010), conceituando a Margem de Contribuição como o montante que resta do preço de venda de um produto depois da dedução de seus custos e despesas variáveis. O autor inteira que o lucro só é atingido quando a Margem de Contribuição dos produtos vendidos superar o valor de custos e despesas fixos, reafirmando o que foi mencionado anteriormente.

O cálculo da Margem de Contribuição pode ser feito com a aplicação da Equação 1, essa apresentada abaixo, seguindo as definições de Meglierini (2012).

$$MC = PV - (CV + DV) \quad (1)$$

Onde,

MC: Margem de Contribuição

PV: Preço de Venda

CV: Custos Variáveis

DV: Despesas Variáveis

Assim, a Margem de Contribuição permite conhecer a parcela que cada produto, serviço ou cliente contribui na composição dos resultados da organização, desconsiderar a aplicação desse indicador pode acarretar prejuízos para a empresa, portanto, conhecer a Margem de Contribuição é imprescindível para o apontar a rentabilidade gerada pelos clientes (HASTENTEUFEL; LARENTIS, 2015).

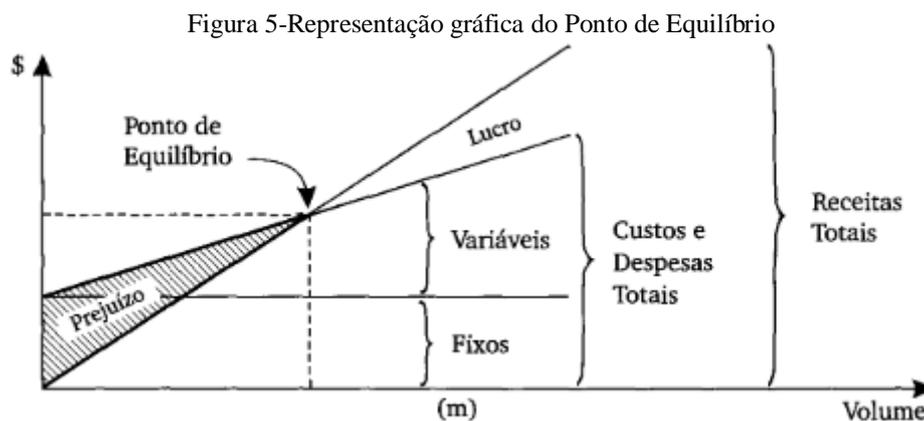
Apesar da Margem de Contribuição definir quais produtos apresentam o melhor resultado, é fundamental o acompanhamento dos gestores, visto que esses devem observar

parâmetros como o volume de vendas dos produtos, nesse, é definido quais os itens de maior aceitação e os mais buscados pelos clientes da empresa, assumindo um papel fundamental para a tomada de decisões dos gestores (SOARES *et al.*, 2016).

Mediante ao exposto, é notório que a aplicação desse indicador nas organizações define de maneira clara qual a participação de cada produto nos ganhos da empresa, auxiliando no processo decisório dos gestores. Além disso, a Margem de Contribuição é utilizada no cálculo do ponto de equilíbrio, esse apresentado a seguir.

2.4.2 Ponto de Equilíbrio (PE)

De acordo com Martins (2010), o Ponto de Equilíbrio ou Ponto de Ruptura (*Break-even Point*), surge da conjugação dos Custos e Despesas Totais com as receitas totais. Assim, a Figura 5 abaixo, facilita a visualização e o entendimento sobre ponto de equilíbrio.



Fonte: Martins (2010)

Analisando a Figura 4, percebe-se que até atingir o ponto de equilíbrio a empresa tem mais custos e despesas do que receitas, encontrando-se, por isso, na faixa do Prejuízo; acima, entra na faixa do Lucro. Esse ponto é definido tanto em unidades (volume) quanto em reais (MARTINS, 2010).

Para Megliorini (2012) o PE é a situação em que a empresa não apresenta lucro nem prejuízo e para se chegar a tal situação, é necessário alcançar um nível de vendas onde as receitas produzidas são suficientes para cobrir os custos e as despesas. E o lucro se inicia com as vendas extras realizadas, após o Ponto de Equilíbrio ter sido atingido.

Corroborando com tais perspectivas, Padoveze (2006) cita que o Ponto de Equilíbrio expõe de forma quantitativa, o volume que a organização necessita produzir ou

vender para pagar todos os seus custos e despesas, dessa maneira no PE não há lucro nem prejuízo e o lucro se dá através da produção ou venda de volumes adicionais. Assim conforme é abordado por Perez Jr, Oliveira e Costa (2012) esse ponto diz respeito ao nível de venda em que não se tem lucro ou prejuízo, ou seja, onde os gastos totais (custos totais + despesas totais) são análogos às receitas totais.

Mediante ao que foi exposto, percebe-se que a análise do PE é de grande importância, uma vez que esta mostra os esforços necessários para que o lucro comece a ser gerado, servindo de suporte para os gestores na tomada de decisão. Para Bornia (2010) os três pontos de equilíbrio fornecem importantes subsídios para um bom gerenciamento da empresa.

No estudo da gestão de custos existem três tipos de Ponto de Equilíbrio, são eles: Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC), Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE) e Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF). Abaixo serão abordadas as definições de cada Ponto de Equilíbrio.

2.4.2.1 Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC)

O Ponto de Equilíbrio contábil é a representação do volume (em unidades ou \$) de vendas necessário para cobrir todos os custos e no qual o lucro é nulo (BRUNI; FAMÁ, 2012). Abaixo, a equação 1 apresenta a fórmula para se obter o PEC:

$$PEC = \frac{CFT + DFT}{MCu} \quad (2)$$

Logo, o Ponto de Equilíbrio Contábil pode ser obtido através da divisão dos custos fixos totais e despesas fixas totais pela Margem de Contribuição unitária.

2.4.2.2 Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE)

O Ponto de Equilíbrio Econômico corresponde a quantidade que precisa ser vendida ou faturada para a organização conseguir cobrir a remuneração mínima do capital próprio que foi investido nela, considerando os valores de mercado. Nesse caso, o lucro que se obtém deveria ser igual à remuneração do capital próprio (RCP) (BRUNI; FAMÁ, 2012). Perez Jr, Oliveira e Costa (2012, p.219) compartilham do mesmo pensamento de Bruni e

Famá quando afirma que o PEE “representa a quantidade de vendas necessária para atingir determinado lucro”. A seguir, a equação 2 apresenta a fórmula para cálculo do PEE:

$$PEE = \frac{CFT + DFT + LUCRO MÍNIMO DESEJADO}{PV - CVU - DVU} \quad (3)$$

Assim, de acordo com a equação acima o Ponto de Equilíbrio Econômico é calculado através da soma dos custos fixos totais, despesas fixas totais e do lucro mínimo desejado e dividindo o montante da soma pelo preço de venda, esse subtraído do custo variável unitário do produto e despesa variável unitária do produto.

2.4.2.3 Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF)

Para Bruni e Fama (2012) o PEF corresponde à quantidade que iguala a receita total com a soma dos gastos que representam desembolso financeiro para a empresa. Bornia (2010) cita que o PEF indica a quantidade de vendas necessárias para que a empresa não fique sem dinheiro para cobrir todas as suas necessidades de desembolso. Abaixo, a Equação 3 mostra a fórmula utilizada para o cálculo do PEF:

$$PEF = \frac{CFT + DFT - DEPRECIÇÃO}{PV - CVU - DVU} \quad (4)$$

De acordo com o apresentado na Equação 3, para se obter o Ponto de Equilíbrio Financeiro, deve-se somar o custo fixo total com a despesa fixa total, subtraindo a depreciação, após o cálculo anterior, deve-se dividir o resultado pelo preço de venda, subtraído do custo variável unitário e despesa variável unitária,

Por fim, após apresentadas as equações para os cálculos dos três PE, é importante ressaltar que cada Ponto de Equilíbrio possui suas particularidades, sendo assim de suma importância saber diferenciar cada um deles. Bornia (2010), ressalta pontos importantes sobre a diferenciação entre os três PE, o autor afirma que

A diferença fundamental entre os três pontos de equilíbrio são os custos e despesas fixos a serem considerados em cada caso. No ponto de equilíbrio contábil, são levados em conta todos os custos e despesas contábeis relacionados com o funcionamento da empresa. Já para o ponto de equilíbrio econômico, são também

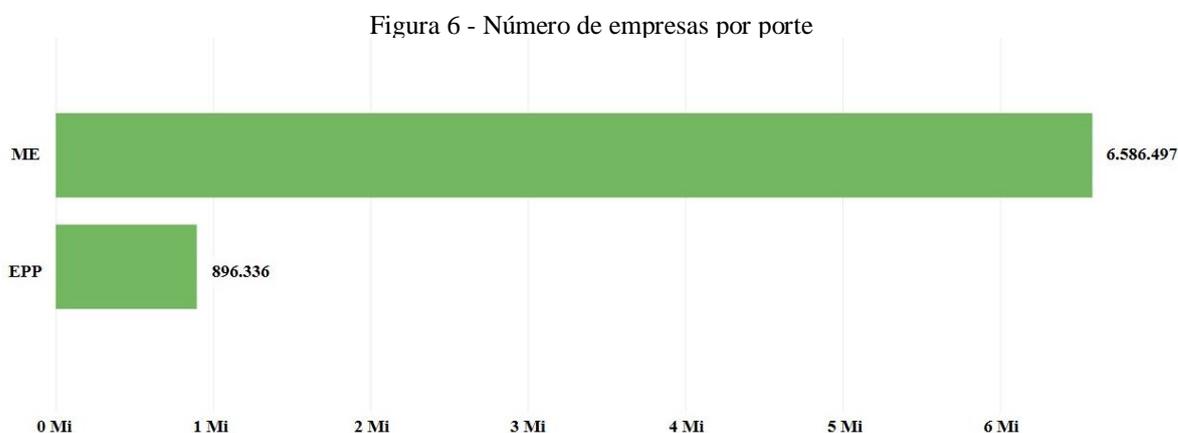
imputados os custos e despesas fixos considerando todos os custos de oportunidade referentes ao capital próprio, ao possível aluguel das edificações (caso a empresa seja a proprietária), e outros do gênero. No caso do ponto de equilíbrio financeiro, os custos considerados são apenas os custos desembolsados, que realmente oneram financeiramente a empresa. (BORNIA 2010, p. 63)

Portanto, é de suma importância saber diferenciar cada Ponto de Equilíbrio, bem como saber quais dados são necessários para a aplicação desses, uma vez que cada um leva em consideração fatores particulares para sua análise.

2.5 As MPE's no contexto nacional

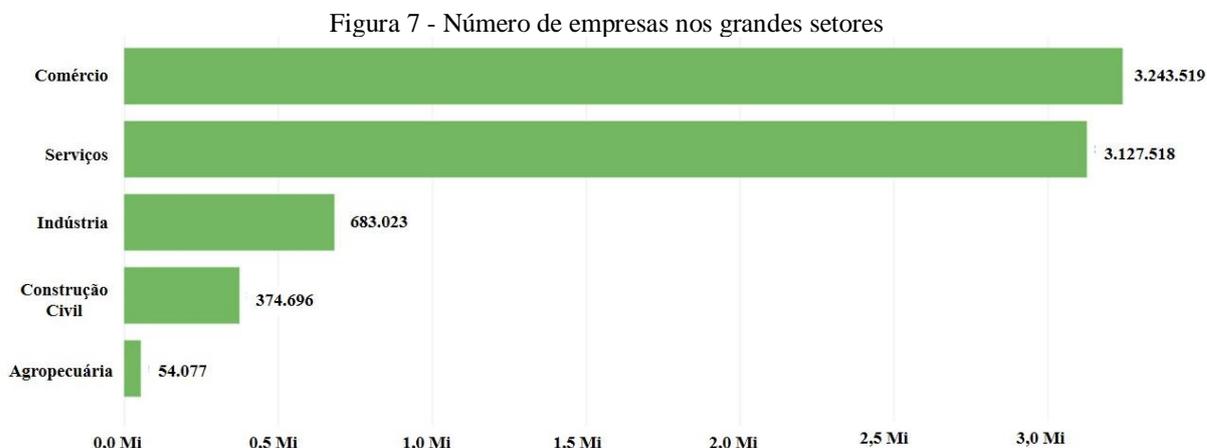
As micro e pequenas empresas recebem esta classificação de acordo com seu faturamento anual. Conforme estabelecido pela lei geral das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006), para uma organização se classificar como microempresa, essa deve auferir uma receita bruta anual inferior ou igual a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), já para as empresas de pequeno porte esse valor aumenta e deve ser superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e inferior ou igual a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais), seguindo o que estabelece a legislação brasileira.

Segundo dados coletados do painel de empresas do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) definidos pela Receita Federal do Brasil (2020) as MPE's totalizam mais de 7 milhões de empresas no Brasil, desse valor, aproximadamente 90% são micro empresas e a parcela restante corresponde as empresas de pequeno porte, pode-se observar esses número na Figura 6 apresentada a seguir.



Fonte: DataSebrae (2020)

Para uma melhor perspectiva da ocupação da MPE's no território nacional, abaixo a Figura 7 expõe o número de micro e pequenas empresas alocadas nos seis grandes setores brasileiro.



Fonte: DataSebrae (2020)

Conforme visto acima, nota-se o grande espaço que as MPE's têm no território nacional, essas, continuam a se expandir e são responsáveis por um alto percentual do Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil, mostrando assim, sua relevância no panorama econômico brasileiro, mesmo com todas as exigências impostas para se enquadrarem e de muitas vezes não conseguirem se manter no mercado (SILVA; SANTOS; SILVA, 2016).

Para sobreviverem em um mercado tão competitivo, as MPE's precisam se adaptar às condições que lhes são impostas, fatores importantes como custo e qualidade impactam diretamente na sobrevivência da organização no mercado (CALLADO; MIRANDA; CALLADO, 2003).

2.5.1 Gestão de Custos em Micro e Pequenas Empresas

Uma boa gestão de custos é um fator importante para que a empresa consiga se manter ativa no mercado, visto que atualmente mesmo com todo incentivo do governo e o crescente número de MPE's, a falta de conhecimentos na área acarreta a falência de inúmeras empresas. Com o aparecimento de inúmeros adventos é crucial que a empresa disponha de um gerencialmente eficiente, tornando-se imprescindível para a tomada de decisões.

O objetivo principal da gestão de custos é ceder informações gerenciais, voltando sua atenção para a avaliação de como dados contábeis, financeiros e de vendas auxiliam na tomada de decisões, propiciando o estudo dos preços utilizados pela empresa. Além disso, as

informações de custos são relevantes em vários âmbitos no processo de gerenciamento das entidades, uma vez que permitem analisar o impacto de cada produto, bem como seu comportamento nos resultados da empresa, além de aprimorar a eficiência na usabilidade dos recursos econômicos da organização (BOMFIM; SANTOS; SANTOS, 2017)

É fundamental que o gestor conheça a organização e acima de tudo saiba classificar todos os gastos da entidade e assim diferir quais gastos são custos para a empresa e influenciam diretamente na venda do produto, e quais são despesas, sendo essenciais ou não para que a empresa opere, porém não contribuem à venda do produto oferecidos (SILVA; SANTOS; SILVA, 2016).

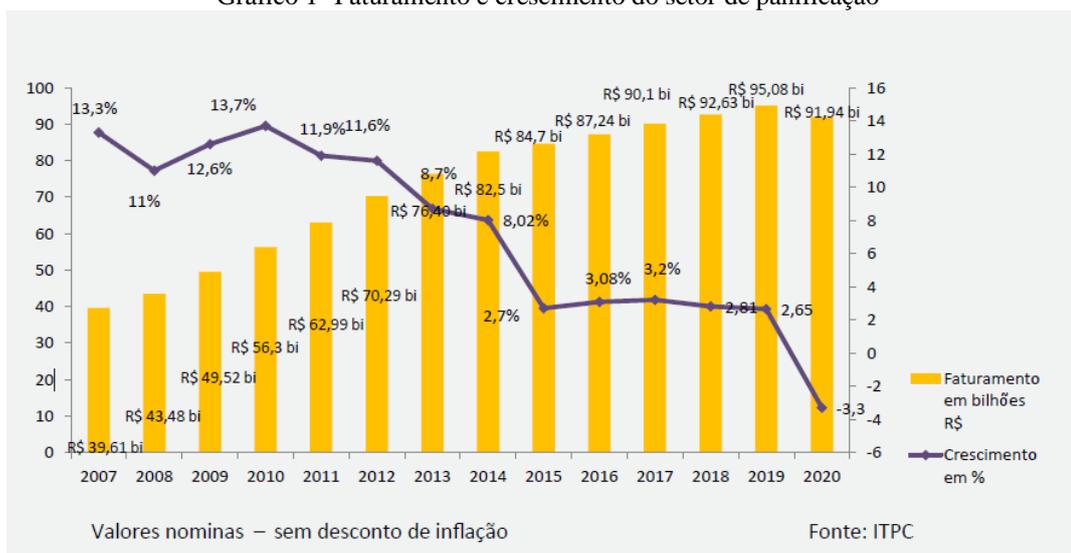
As inúmeras definições de gestão de custos possibilitam diversas interpretações e não apresentam um acordo entre os autores, com o objetivo de fornecer uma contribuição para a Estrutura Conceitual Básica da Gestão Estratégica de Custos – ECGEC, a busca pelo entendimento do que vem a ser a Gestão de Custos encontra a falta de consenso entre os autores (SLAVOV, 2013), o que possibilita uma interpretação diferente diante do cenário de cada estudo e do autor.

2.5.2 O cenário do setor alimentício

Com o advento da pandemia causada em decorrência do novo coronavírus, denominado SARS-CoV-2, diversos setores foram impactados diretamente pelos decretos de suspensão de atividades, dentre eles o setor alimentício, mais especificamente o setor panificação industrial, visto que além de suspender as atividades, diversas restrições aos atendimentos foram impostas, resultando em uma crise econômica que afetou todo o país.

Entretanto, de acordo com o relatório anual da Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria (ABIP), referente ao ano de 2020, mesmo com todas as complicações e adversidades, o setor foi destaque na minimização dos impactos causados pela crise, se comparado aos demais segmentos. Mesmo diante de uma queda de ordem de 3,3%, o números são considerados amenos frente a recessão enfrentada no país nesse período, resultando em um faturamento de R\$ 91,94 bilhões em 2020. Para a ABIP, em 2021 há a possibilidade do aumento dos números, contudo será necessária a adoção de medidas inovadoras que visem integrar o setor com as novas tecnologias, resultando assim na continuidade do aumento do faturamento ano a ano, conforme observa-se no Gráfico 1.

Gráfico 1- Faturamento e crescimento do setor de panificação



Fonte: ABIP (2020)

Ainda segundo o gráfico, denota-se o aumento do faturamento do setor anualmente, onde desde 2007 é perceptível uma crescente, esta, interrompida pela pandemia do novo coronavírus em 2020, o que resultou na redução do faturamento do setor no último ano.

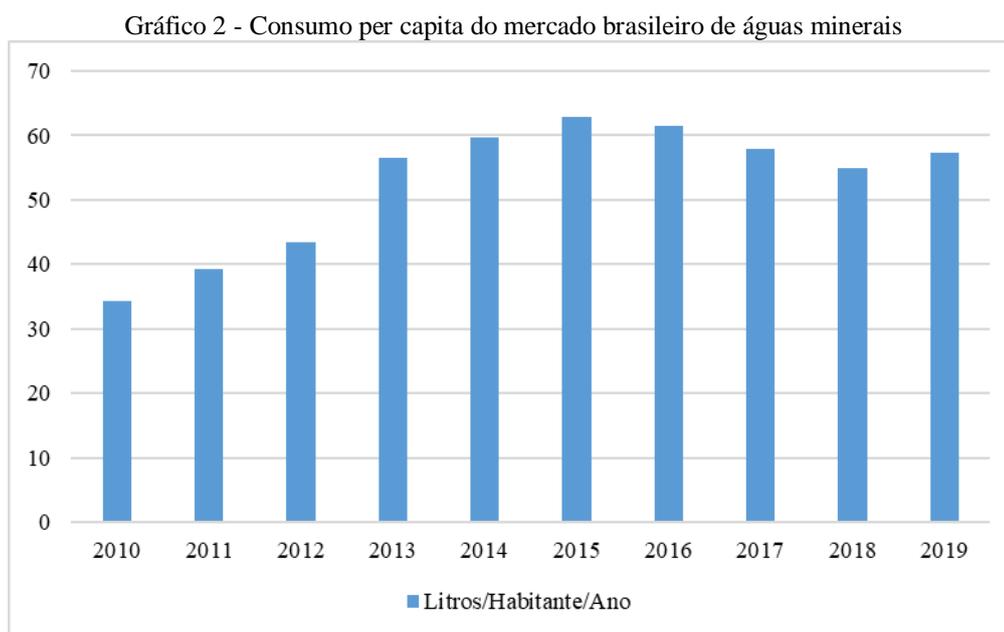
2.5.3 O cenário no setor de bebidas

A indústria de bebidas integra um setor de extrema importância, tendo apresentado um faturamento de R\$ 137 bilhões em 2019, um aumento de aproximadamente R\$ 10 bilhões se comparado a 2018, esse valor representa cerca de 1,9% do PIB do Brasil do ano (ABIA, 2019; IBGE, 2020).

Conforme dados publicados pela Associação Brasileira da Indústria de Alimentos (ABIA) (2020), a indústria brasileira de alimentos e bebidas apresentou um aumento de 0,8% em faturamento e 2,7% em produção física no primeiro semestre do ano se comparado ao mesmo período em 2019, os principais fatores que contribuíram para esse crescimento foram o aumento das exportações e o desempenho do varejo alimentar no mercado interno. Isso pode ser justificado tem em vista que um dos impactos causados pela pandemia foi o aumento do consumo das famílias em suas residências, contribuindo assim para um desempenho superior ao do varejo em comparação com o primeiro semestre em 2019.

Vale ressaltar que a ênfase do presente estudo será voltada as bebidas não alcoólicas, especificamente em um produto desse segmento, a água. Esta categoria ganhou destaque nos últimos anos por ter apresentado o maior crescimento no âmbito global. No

Brasil, do ano de 2010 para 2013, o consumo de água engarrafada apresentou um aumento de 70%, conforme exposto pela Associação Brasileira das Indústrias de Refrigerantes e de Bebidas não Alcólicas (ABIR) (2018). Fatores como o crescimento da população e as altas taxas de temperatura, corroboram para o aumento no consumo do produto. À vista disso, o Gráfico 2 exhibe o consumo *per capita* do mercado brasileiro de águas minerais de 2010 a 2019, de acordo com os dados da ABIR (2019).



Fonte: ABIR (2019)

Diante desse cenário, percebe-se que 2010 foi o ano com menor consumo de água mineral e partir do ano seguinte a população aumentou o consumo do produto gradativamente, até alcançar seu maior pico que foi em 2015, com uma variação de 5,3% se comparado ao ano anterior. Nos três anos seguintes, o consumo *per capita* declinou, voltando a crescer em 2019, com uma variação de 4,5% em relação ao ano anterior.

2.5.4 O cenário no ramo de academias

Em meio a um ano atípico, os prestadores de serviços precisaram se reinventar para vencer a barreira instaurada pela pandemia do novo coronavírus. Conforme os dados publicados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (2020), o início de 2020 foi marcado por uma sequência de taxas negativas relacionadas ao volume de serviços no Brasil, essa perda se deu devido aos impactos acarretados pela pandemia, esses, segundo o

referido Instituto começaram a ser perceptíveis no final de março e se agravaram nos dois meses posteriores. O aumento das taxas relativas ao volume de serviços só aconteceu em junho do mesmo ano, com um crescimento de 5%, se comparado ao mês anterior, resultando assim numa queda de volume de 8,3% frente ao mesmo período de 2019.

Conforme publicado no mês de abril pela Associação Brasileira de Academias (ACAD BRASIL) (2020), o setor *fitness* foi um dos primeiros a serem afetados pela pandemia, visto que cerca de trinta mil academias tiveram suas atividades encerradas e consequentemente suas receitas reduzidas à zero.

A crescente busca por hábitos saudáveis e o incentivo constante às práticas de exercícios físicos, fizeram com que o mercado *fitness* fosse visto como um mercado promissor no Brasil, a evolução desse mercado está explícita a seguir no Quadro 2, mediante a exposição de dados publicados pela ACAD BRASIL (2017, 2018) e pela *International Health Racquet & Sportsclub Association* (IHRSA) (2020).

Quadro 2 - Dados mercado *fitness* brasileiro

ANO	NÚMERO DE CLIENTES (MILHÕES)	NÚMERO DE ACADEMIAS (UNIDADES)	FATURAMENTO (EM U\$S)
2017	9,6	34.509	2,1 bilhões
2018	9,6	34.509	2,1 bilhões
2019	10,334	29.525	2.168,412 bilhões

Fonte: Autor (2021)

Diante do exposto, denota-se o aumento no número de clientes nas academias, reforçando o que foi mencionado anteriormente, quanto a busca por uma melhor qualidade de vida e adesão de hábitos saudáveis. Em paralelo a isso, o número de estabelecimentos reduziu cerca de 15%, contudo, não afetando o faturamento, que apresentou crescimento de 3,2% em 2019. Vale ressaltar ainda que, que no ano de 2018, os dados considerados foram os mesmos de 2017, pois a IHRSA não realizou novas estimativas para o Brasil.

Através dos dados divulgados em seu último relatório, conforme a IHRSA (2020), o Brasil continua sendo o segundo maior mercado em número de academias do mundo, o quarto colocado quanto ao número de clientes e o terceiro quanto as receitas geradas. Isso mostra que o panorama do setor ainda tem muito a crescer no decorrer dos próximos anos, até atingir a meta global apresentada pela ACAD BRASIL (2018) estipulada pela IHRSA, de alcançar 230 milhões de praticantes de atividades físicas até 2030.

2.6 Aplicação dos Métodos de Custeio na literatura

Este tópico tem como objetivo apresentar um panorama do que consta na literatura sobre o tema estudado, analisando sua aplicação em diversos setores. Para isso, buscou-se estudos científicos que estavam disponíveis na plataforma de periódicos CAPES. Dessa forma, foram selecionados trabalhos que apresentavam a aplicação de métodos de custeio, através de uma ou mais das seguintes palavras-chave: “método de custeio”, “custos”, “micro e pequenas empresas”, “aplicação de métodos de custeio”, “custeio por absorção”, “custeio variável”, “custeio baseado em atividades”, “custeio padrão”, no período de 2010 a 2020.

Depois de aplicar os parâmetros de busca, foram selecionados 10 trabalhos para serem aplicados no presente estudo, a escolha levou em consideração a importância da pesquisa e à similaridade com o tema abordado. Isso posto, as principais informações de cada trabalho estão sintetizadas no Quadro 3.

Quadro 3 - Estudos com aplicações dos métodos de custeio

AUTOR (ANO)	TÍTULO DO TRABALHO	OBJETIVO	MÉTODO(S) DE CUSTEIO ADOTADO(S)	BOAS PRÁTICAS
Salles e Melz (2012)	Formação de preços pelo método de custeio variável: Comparativo com preço praticado na empresa "B." em Tangará da Serra.	Realizar um estudo dos custos, despesas e preço praticado na empresa B através da análise do custo unitário do produto e despesas fixas e variáveis da empresa.	- Custeio Variável	<ul style="list-style-type: none"> - Identificou-se os custos, despesas e preços praticados na empresa; - Obteve-se o custo médio dos produtos; - Foi apresentada a Margem de Contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança; - Cálculo de um novo preço de venda através do custeio variável; - Concluiu-se que a empresa não obtém o lucro desejado através do seu preço de venda.
Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012)	Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura.	Identificar quais métodos de custeio são mais utilizados na literatura nacional, mais especificamente no congresso brasileiro de custos, no período de 2005 a 2010, destacando as diversas aplicabilidades em vários tipos de organizações.	<ul style="list-style-type: none"> - Custeio Variável - Custeio ABC - Método das seções homogêneas (RKW) - Custeio por Absorção - Método da Unidade de Esforço de Produção (UEP) 	<ul style="list-style-type: none"> - A maioria das pesquisas sobre custos têm sua aplicação voltada aos métodos de custeio por absorção, variável e baseados em atividades; - O custeio variável foi o mais aplicado nos estudos abordados, é empregado para análises gerenciais, definição da Margem de Contribuição e ponto de equilíbrio; - Comprovação que os métodos de custeio vêm sendo cada vez mais utilizados nos setores públicos; - Os métodos de custeio variável, ABC e custeio por absorção versus custeio variável foram os mais aplicados em estudos. - Os métodos RKW e UEP despertam pouco interesse nos autores;

				-Expostos aspectos positivos e negativos dos métodos de custeio.
Esteves (2013)	A Aplicação do Sistema de Custo Padrão na Indústria Têxtil: O caso da FISIFE-Fibras Sintéticas de Portugal, S.A.	Estudar a forma como os custos teóricos podem ser utilizados pela Gestão das empresas, em particular com a adopção do Sistema de Custeio Padrão.	- Custeio Padrão	<ul style="list-style-type: none"> - O Custeio Padrão fornece suporte à tomada de decisão; - Análise de fichas de custo padrão, orçamentos e desvios; - Exposição da importância do Custeio Padrão; - Utilização do Sistema de Custo Padrão para auxiliar com as informações utilizadas para a gestão, aumentando a precisão na determinação do custo; - Os valores padrão previamente considerados não se distanciaram dos valores reais obtidos.
Fonseca (2013)	Aplicação do Sistema de Custeio ABC na Análise de Rentabilidade de Clientes - Um Estudo de Caso.	Propor um novo método de análise da rentabilidade do negócio baseado em técnicas de custeio mais complexas	- Custeio ABC	<ul style="list-style-type: none"> - Percebeu-se que seria importante para a organização apurar a rentabilidade dos seus clientes; - Os sistemas de informação utilizados na entidade já possibilitavam o apuramento da Margem de Contribuição por cliente; - Foi apresentado dois modelos de demonstração de resultados para apresentar a realidade da empresa; - O modelo proposto aparenta ser útil às necessidades de informação da empresa analisada, apresentando informações válidas para a chegar a estratégia definida.
Ríos-Manríquez, Colomina e Pastor (2014)	Is the activity based costing system a viable instrument for small and medium enterprises? The case of Mexico	Analisar e avaliar o impacto, penetração e características dos custos baseados em atividades (ABC).	-Custeio ABC	<ul style="list-style-type: none"> - Análise das PME's utilizando a correlação da função de Pearson; - Encontrada uma correlação entre a variedade de produtos e os volumes de produção; - Observado que as PME's usam os métodos de custeio de acordo

				<p>com as atividades que consideram mais importantes;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Nas PME's mexicanas, os sistemas de custos tradicionais ainda são uma ferramenta válida para seus processos de tomada de decisão; - Revelado o grau de repercussão social causado pelo sistema de custos ABC/ABM para as PME's mexicanas; - Baixa penetração do ABC por desconhecimento das PME's que utilizam sistemas tradicionais; - As PME's que utilizam o sistema ABC mudaram sua cultura organizacional em relação à ideologia de que as melhorias na gestão da empresa vieram de todos os subsistemas e de todos os recursos que participaram de sua realização.
Rodrigues <i>et al.</i> , (2017)	Implantação de Um Sistema de Custeio Híbrido em Uma Clínica de Saúde no Ceará.	Implantar uma sistemática de custeio híbrida, por meio da utilização das metodologias de custeio ABC e custeio por absorção em uma clínica de saúde em Fortaleza, Ceará.	<ul style="list-style-type: none"> - Custeio por Absorção - Custeio ABC 	<ul style="list-style-type: none"> - Definição do custo unitário dos dez procedimentos realizados pela empresa; - O uso do custeio implantando servirá de base para a tomada de decisões; - Melhoria de processos; - Precificação mais condizente com a realidade da empresa.
Bandeira <i>et al.</i> , (2017)	Utilização de métodos de custeio para fins gerenciais: aderência empírica em empresas da região sul do Brasil	Determinar, para fins gerenciais, qual é a aderência empírica dos métodos de custeio em empresas da Região Sul do Brasil.	<ul style="list-style-type: none"> -Custeio por Absorção - Custeio Variável - Custeio ABC - Custeio Direto 	<ul style="list-style-type: none"> - Uso do custeio por absorção se dá devido à obrigatoriedade imposta pelo Fisco; - Como fonte de informações gerenciais as empresas adotam o uso dos métodos de custeio ABC, custeio variável e custeio direto; - O estudo constatou que as empresas combinam métodos visando gerar mais informações e complementar a tomada de

				<p>decisão;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ao aderir o uso dos métodos de custeio, as organizações buscam um maior detalhamento das informações gerenciais.
<p>Navarro, Waltrick e Vizcarra (2017)</p>	<p>Costeo de productos en la industria panadera utilizando el Método ABC</p>	<p>Projetar uma metodologia de custeio baseado em atividades (ABC) para uma empresa representativa do segmento de pequenas e médias empresas da indústria de panificação.</p>	<p>- Custeio ABC</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Foi projetada uma metodologia sistemática para determinar o custo de três produtos através da aplicação da abordagem ABC; - Foram fornecidas equações que facilitaria a aplicação do método em outras empresas do mesmo segmento; - A metodologia desenvolvida é voltada para padarias de pequeno e médio porte, com nível de produção de até 6000kg por mês; - Identificação dos centros de operação, atividades realizadas, atividades associadas aos custos diretos e indiretos e fatores de custo do processo produtivo; - Resultados satisfatórios, apresentam relevância social e implicações práticas, visto que abordam uma deficiência metodológica comum nas PME's; -Forneceu suporte para tomada de decisões; -Auxilio na criação de um instrumento de coleta, análise de dados e verificação de variáveis; - A aplicação do modelo ABC demonstra que os custos, sob a aplicação do sistema de custeio tradicional, estão subvalorizados em relação aos reais custos de produção.

<p>Mascarelo, Pfüller e Federizzi (2017)</p>	<p>Gestão de custos: o Método ABC em uma indústria de fibras</p>	<p>Desenvolvimento de um sistema de custeio baseado em atividade para custear os produtos e serviços desenvolvidos numa empresa familiar atuante no ramo de produção e reparos em máquinas e peças no segmento de fibras.</p>	<p>- Custeio ABC</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Definição dos produtos e serviços de maior representatividade no faturamento da empresa; - Identificação de processos; - Realizada a apropriação dos custos: MOD, CIF e Custo total; - Possibilitou analisar a viabilidade de manter determinadas linhas de produtos avaliados por lucratividade e demanda; - Controle dos gastos para produção, visando reduzi-los e otimizar a produção.
<p>Araújo (2018)</p>	<p>Gestão de custos e preços em uma academia de ginástica de pequeno porte – Abordagem intervencionista</p>	<p>Demonstrar como a utilização de ferramentas de gestão de custos e preços pode contribuir para a geração de conhecimento para as proprietárias de uma empresa de pequeno porte no ramo de academias de ginástica.</p>	<p>- Custeio ABC</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Foi definida qual modalidade era a mais lucrativa e com menor custos e despesas; - Possibilitou uma melhor visão do negócio; - Suporte na tomada de decisões baseada em dados sólidos; - Identificar ações de melhoria para a rentabilidade e margem de um produto; - Realizada a análise de percepção de valor; - Indicação do lucro operacional por produto.

Fonte: Autor (2021)

2.6.1 Análise de estudos que aplicaram o método de custeio variável

Mediante visto, o estudo de Salles e Melz (2012) consistiu em desenvolver uma pesquisa dos custos, despesas e preço praticado em uma microempresa atuante na revenda de produtos para forros e divisórias de gesso, através de uma investigação acerca do custo unitário e despesas fixas e variáveis, visando propor um método para formação de preços. Para alcançar o objetivo proposto, foi adotado o uso do custeio variável para definir quais preços deveriam ser adotados pela empresa, a partir disso foi constatado que a empresa não obtinha lucro com o atual preço de venda praticado, justificando as dificuldades em se manter no mercado. Para os autores a formação de preço de venda requer um estudo de mercado a demanda, de modo que muitas vezes é praticado um valor muito acima ou abaixo do ideal, prejudicando o crescimento da empresa.

2.6.2 Análise de estudos que aplicaram o método de custeio padrão

Esteves (2013) buscou em seu estudo analisar a forma como os custos teóricos podem ser usados pela gestão da organização de uma indústria têxtil, especialmente com a adesão do método de custeio padrão. Para isso, o trabalho foi dividido em três partes principais: a primeira apresentou uma abordagem teórica sobre a evolução da contabilidade, retratando sua relevância para o desenvolvimento social e econômico da sociedade; a segunda dissertava acerca das definições e terminologias relacionadas à custos, enfatizando à aplicação do custeio padrão e por fim; e a terceira parte consistiu na aplicação prática do custo padrão na empresa, analisando a utilização do sistema. Por meio da aplicação do custeio padrão, pôde-se confirmar que os valores padrão que foram considerados previamente, não se afastaram dos valores reais atingidos, ademais, após utilizar o sistema, a empresa pôde determinar seus custos de forma mais precisa, assim como fornecer informações de grande importância para a tomada de decisões.

2.6.3 Análise de estudos que aplicaram o método de custeio ABC

A premissa do estudo de Fonseca (2013) era avaliar de forma crítica o atual sistema de custeio de uma empresa industrial do setor químico e projetar um sistema de análise de rentabilidade para apoiar a tomada de decisão, visando atender as necessidades da gestão e conduzindo para as estratégias estabelecidas pela organização. De acordo com os

critérios da empresa, os clientes são os principais objetos de custo, desse modo, para relacionar os custos aos clientes, foi proposto um modelo híbrido entre o custeio ABC e o *time-driven* ABC. Como resultados da aplicação, a autora concluiu em um primeiro momento que conforme a análise de rentabilidade dos produtos, seria importante a organização constatar a rentabilidade dos clientes, além disso, notou-se que os sistemas de informação já utilizados na indústria permitiam averiguar a Margem de Contribuição por cliente. A partir disso, dois modelos foram denotados para a demonstração de resultados, visando apontar a realidade da empresa, ainda de acordo com a autora a proposição do modelo aparenta ser útil às necessidades de informação da empresa analisada, apresentando informações válidas para atingir a estratégia definida.

Buscando uma avaliação detalhada direcionada aos impactos e características do custeio ABC, Ríos-Manríquez, Colomina e Pastor (2014) analisaram uma amostra de 180 empresas e concluíram que as PME's Mexicanas enfrentam dificuldades para implementar o sistema visto a dificuldade dos colaboradores ao buscar entender as etapas do sistema e seu custo de desenvolvimento. Porém, as pequenas empresas encaram essa metodologia como uma ferramenta útil na tomada de decisões, mesmo utilizando apenas os resultados do ABC para comparar com o sistema de custo que já é usado nas empresas, com o intuito de gerar informações que auxiliem na erradicação de erros e falhas presentes nos sistemas tradicionais e que não agregam valor. De acordo com a pesquisa, a baixa penetração do ABC, ocorre, pois, muitas das PME's desconhecem desse sistema e adotam o uso de sistemas tradicionais. Porém, as PME's que adotam o sistema ABC, ressaltam a mudança na cultura organizacional em relação à ideologia de gestão na empresa.

Navarro, Waltrick e Vizcarra (2017) em seu estudo tinham o propósito de projetar uma metodologia de custeio ABC para três produtos de uma indústria de panificação, para chegar ao objetivo, o trabalho foi dividido em seis etapas e a partir do uso de algumas equações foi possível realizar uma análise dos custos diretos e indiretos dos produtos. O foco do estudo eram uma organização que se enquadrava nos segmentos de pequenas e médias empresas, sabendo disso, o modelo proposto é destinado a padaria desses segmentos, não podendo exceder a produção de 6000 quilos por mês. Por fim, os autores destacam que foi possível organizar o processo produtivo dos três produtos analisados e conforme os resultados foram observados, notou-se com a aplicação do custeio ABC que os custos estavam subvalorizados em relação aos custos reais de produção, além disso, o uso do custeio ABC impactou na tomada de decisões, de modo que esse sistema fornece informações completas que apoiam a gerencia em diversas atividades da organização.

Para Mascarelo, Pfüller e Federizzi (2017) a estruturação dos sistemas de custeio é uma das maneiras de aprimorar a gestão de custos, além de colaborar com o processo decisório da organização, corroborando com a importância de aderir aos métodos de custeio. A pesquisa consistiu no desenvolvimento de um sistema de custeio, utilizando o sistema ABC para custear os produtos e serviços oferecidos por uma indústria atuante no segmento de fibras. O uso do custeio baseado em atividades na empresa permitiu verificar pontos como a viabilidade de continuar com linhas de produtos, visto o conhecimento das margens de cada um, além disso, o trabalho discorreu acerca de pontos que colaboram para o aperfeiçoamento de novos produtos, almejando o crescimento da empresa, assim como propiciar a redução dos gastos e a otimização de seus resultados.

O trabalho de Araújo (2018) foi desenvolvido em uma microempresa do ramo de academia de ginástica e buscava validar que o uso de ferramentas de custos e preços colabora para a formação de conhecimento, através de informações que apoiassem a verificações dos preços e a lucratividade da organização, para isso o estudo foi dividido em três etapas: compilar os dados do fluxo de caixa; custear as atividades; e identificar o grau de relevância e contentamento dos alunos, além de coletar a percepção de valor desses. A partir disso, a autora definiu o custeio ABC como o método a ser utilizado na organização, seu uso foi direcionado ao processo de planejamento, mas apenas para fins de análise, não buscando sua implantação de forma definitiva.

Ao final da pesquisa, foi apresentado o lucro operacional por produto e exposto que a partir das informações geradas pela aplicação do método, as gestoras passaram a ter uma melhor visão do negócio e dispostas a executarem pontos importantes analisados, a fim de reduzir custos e despesas, assim como buscar um aumento do lucro. Por fim, a autora afirma que pelo tamanho da academia, implantar o custeio por atividades não fosse preciso; o uso do custeio por absorção já alcançaria o objetivo.

2.6.4 Análise de estudos que aplicaram mais de um método de custeio simultaneamente

O estudo de Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) visa identificar quais são os métodos de custeio mais utilizados na literatura brasileira entre 2005 e 2010, para os autores, os métodos de custeio são ferramentas de grande importância, fornecendo suporte aos gestores em suas decisões por meio de informações gerenciais. Ao longo do estudo, são apresentados os métodos mais utilizados, porém, enfatiza-se que nenhum método é perfeito, uma vez que cada organização terá suas problemáticas e nenhum método solucionará todas. A

pesquisa aponta as vantagens e desvantagens dos métodos de custeio, bem como a comprovação que esses métodos estão sendo mais utilizados nos setores públicos, no mais, é mencionado que a maioria das pesquisas sobre custos têm sua aplicação voltada aos métodos de custeio por absorção, variável e baseados em atividades. Diante do exposto, os autores sugerem para estudos posteriores a realização de pesquisas comparativas decorrente de métodos em organização que atuam no mesmo segmento, possibilitando comprovar ainda mais aspectos importantes como as forças e fraquezas.

Com o propósito de implementar um sistema de custeio híbrido em uma clínica de saúde, Rodrigues *et al.*, (2017) buscam fornecer aos gestores da organização ferramentas para medir os custos como forma de apoio ao processo decisório e de gerir as tarefas mais complexas da empresa, para isso, os autores propuseram a utilização dos métodos de custeio ABC e do custeio por absorção. A seleção do custeio ABC se deu visto que seu uso é indicado quando se tem uma alta proporção de custos diretos na formação dos custos totais e um elevado *mix* de produtos. Quanto à escolha do custeio por absorção, duas justificativas foram citadas, a integração de todos os tipos de custos aos produtos e serviços, e a possibilidade de definição do preço de venda, caso seja conhecido a base do custo total. Seguindo, constatou-se que a aplicação dos métodos de modo individual acarretaria análises distorcidas com o uso apenas do custeio por absorção, bem como com a aplicação apenas do custeio ABC não seria possível custear as salas para aluguel, uma vez que os custos se relacionam à disponibilização de recursos. À vista disso, a junção dos métodos possibilitou uma análise mais detalhada dos objetos custeados, além resultar na melhoria dos processos da clínica e colaborando para uma precificação adequada com a situação dos custos da entidade.

Bandeira *et al.*, (2017) em seu estudo tinham como premissa determinar, para fins gerenciais, qual a aderência empírica dos métodos de custeio em cinco empresas de grande porte, essas, atuavam nos setores de bebidas, alimentício e metal-mecânico. Segundo os autores, as empresas combinavam o uso de métodos, e dentre as possibilidades, a junção de métodos de custeio que mais se sobressaiu foi o custeio ABC, custeio variável e custeio direto. Vale ressaltar que o custeio por absorção era usado nas organizações apenas devido à obrigatoriedade da legislação fiscal. Os representantes de quatro das cinco empresas, enfatizaram o uso de métodos de custeio como forma de gerar informações para as decisões tomadas pelos gestores, exceto um entrevistado, que afirmou que no setor de atuação em que sua empresa está inserida os dados de custeio não assumem caráter de grande relevância.

Dessa forma, a pesquisa constatou que os usos dos métodos de custeio dão suporte as escolhas gerenciais, porém cada empresa tem suas particularidades e partir disso buscam as informações que melhor se adequam a sua realidade.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo será apresentada a metodologia para a execução do trabalho, para um melhor entendimento, serão apresentadas em duas etapas, na primeira parte, é feita toda a caracterização da pesquisa. Na segunda, os argumentos serão acerca de todo o levantamento de dados para a realização e desenvolvimento da pesquisa.

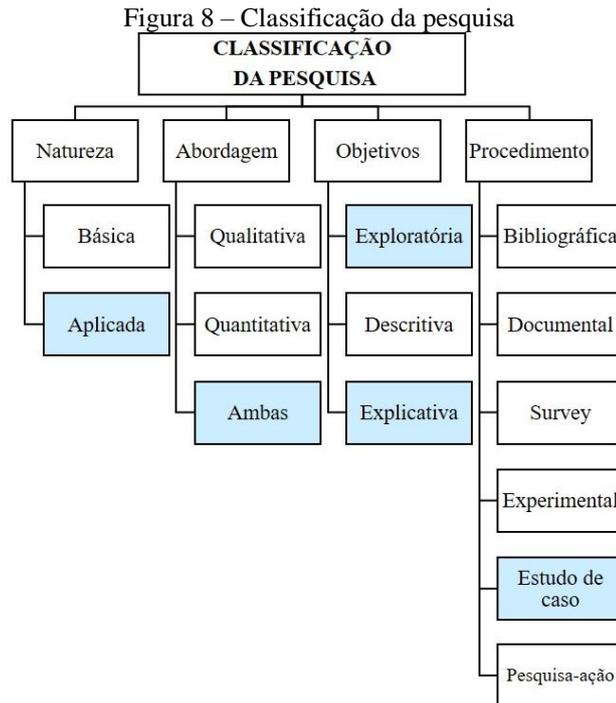
3.1 Caracterização da pesquisa

Conforme enunciado por Prodanov e Freitas (2013) a pesquisa científica é a concretização de um estudo que foi idealizado, onde o método que o problema é abordado determina o aspecto científico da investigação. Seu objetivo é encontrar soluções para indagações por meio da aplicação do método científico.

Os autores ainda complementam, explanando que

Pesquisar, num sentido amplo, é procurar uma informação que não sabemos e que precisamos saber. Consultar livros e revistas, verificar documentos, conversar com pessoas, fazendo perguntas para obter respostas, são formas de pesquisa, considerada como sinônimo de busca, de investigação e indagação (PRODANOV; FREITAS, 2013, p.43).

“Pode-se definir pesquisa como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos” (GIL, 2002 p.17). Rudio (2007) cita que a pesquisa científica pode ser classificada quanto a sua natureza, objetivos, abordagem e procedimentos. Abaixo, na Figura 8 apresenta-se a classificação da pesquisa.



Fonte: Autor (2021)

No que tange a natureza, esta pesquisa se enquadra como aplicada, Gerhardt e Silveira (2009, p.35) afirmam que ela “objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática, dirigidos à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais.”

Para este estudo, utilizou-se a abordagem quantitativa, de modo que foi realizada a classificação e análise dos valores resultantes com a aplicação dos métodos de custeio utilizados no estudo, objetivando apresentar os dados de forma clara e precisa nos resultados do trabalho. Além disso, foram utilizadas equações no desenvolvimento da pesquisa, onde os resultados obtidos complementarizam o processo decisório (PRODANOV; FREITAS, 2013). Tendo em vista compreender da melhor maneira as empresas analisadas, através de relatórios, observações *in loco* e diálogos com os funcionários, essa pesquisa também pode ser considerada como qualitativa. Após toda a análise quantitativa, será necessária a explanação dos processos e resultados, buscando sanar todas as questões abordadas.

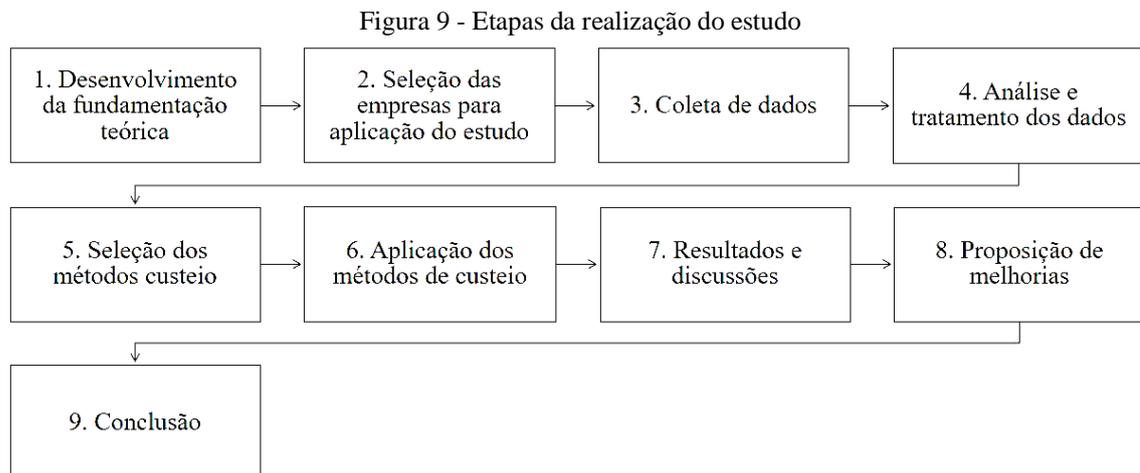
Em relação ao seu objetivo, a pesquisa classifica-se como exploratória, para Cervo, Bervian e Silva (2007) a pesquisa exploratória é o primeiro passo no processo de pesquisa, auxiliando na formulação de hipóteses que podem servir para futuros estudos. O objetivo deste tipo de pesquisa é se familiarizar com o fenômeno ou conseguir extrair novas visões acerca do que se é estudado e encontrar ideias novas. Ademais, podemos classificá-la também como explicativa, uma vez que se busca identificar fatores determinantes ou que cooperem para a ocorrência de determinados eventos. Neste tipo de pesquisa, explana-se

quanto ao porquê e o motivos das coisas. Assim, a pesquisa explicativa é considerada a mais complexa, já que se tem um aumento no índice de erros (GIL, 2008).

Quanto ao procedimento adotado nesta pesquisa, esse se enquadra como um estudo de caso, onde segundo Yin (2001) refere-se a uma investigação empírica que verifica um fenômeno no seu âmbito real, onde os limites entre o fenômeno e o seu contexto não são fáceis de se distinguir.

3.2 Etapas da pesquisa

A seguir, na Figura 9 serão apresentadas as etapas presentes no desenvolvimento desse estudo.



Fonte: Autor (2021)

Inicialmente foi realizada uma revisão teórica, através de consultas em livros, periódicos e *sites* de associações da área, acerca dos temas abordados neste estudo, conceituando termos de grande relevância na área de gestão de custos, visando desta forma, a melhor compreensão do tema. Finalizando esta etapa, foi realizada a análise das aplicações presentes na literatura, através da busca de estudos realizados na área, essa, com o intuito de apresentar trabalhos referentes ao tema selecionado, bem como conhecer e compreender as aplicações atuais do tema em estudo. Além disso, fornecer suporte para a aplicação dos métodos selecionados para o presente trabalho.

Posteriormente, ocorreu a seleção das empresas nas quais o estudo seria aplicado. Para a escolha dessas, dois critérios foram estabelecidos. Inicialmente, foi necessário que as entidades possuíssem os dados necessários, abrangendo inclusive, o período estabelecido para

realização do estudo e o outro aspecto pode ser apontado na disponibilidade dos dados, de modo que as instituições estivessem aptas a fornecê-los para que a análise fosse realizada.

Depois de selecionar as empresas, o próximo passo foi começar o processo de coleta de dados para, posteriormente, dar início a análise e tratamento deles. Para isso, foram necessárias visitas as empresas e diálogos com os proprietários e funcionários do setor financeiro de cada uma das organizações, buscando deste modo, conhecer mais da realidade de cada instituição e assim contribuir para o resultado final do estudo. Além disso, foram elaboradas planilhas que continham as questões fundamentais para a aplicação pretendida, essas foram entregues para os responsáveis de cada organização para possível preenchimento conforme os dados solicitados. Desta forma, os dados obtidos com as planilhas podem ser apontados em: relação de todos os gastos; preço de venda do *mix* de produtos; para a empresa prestadora de serviço, a academia, foram coletados os dados relacionados aos planos disponíveis para os seus alunos.

Na etapa posterior foi realizada a análise e o tratamento dos dados coletados, a partir disso, pôde-se perceber e diagnosticar como estava a situação financeira da empresa e ademais, quais pontos importantes deviam ser levados em consideração para a aplicação dos métodos de custeio.

Em seguida, para a seleção dos métodos de custeio que seriam aplicados, foram analisadas as problemáticas de cada empresa, as definições e abordagens que constam nas bibliografias, os dados coletados nas empresas e os trabalhos selecionados na literatura para embasar o estudo, esses apresentados na análise de *cases* de sucesso, com ênfase na aplicação de métodos de custeios em diversos setores (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012; ARAÚJO, 2018; BANDEIRA et al., 2017; ESTEVES, 2013; FONSECA, 2013; MASCARELO; PFÜLLER; FEDERIZZI, 2017; NAVARRO; WALTRICK; VIZCARRA, 2017; RÍOS-MANRÍQUEZ; COLOMINA; PASTOR, 2014; RODRIGUES et al., 2017; SALLES; MELZ, 2012). A partir disso, foram escolhidos os três métodos que foram aplicados neste estudo.

Seguindo o estudo, iniciou-se o processo de aplicação dos métodos de custeio nas organizações, objetivando uma melhor análise do setor financeiro de cada uma delas, resultando deste modo em uma melhor gestão de custos e servindo de suporte para a tomada de decisões. Para isso, a modelagem foi realizada em planilhas do Excel e a partir dos valores obtidos foram feitas as análises que embasaram os resultados do estudo.

Depois de apresentar o método de custeio utilizado em cada empresa, foram observados os resultados, comparando-os com outros apresentados em artigos relevantes na área e com as informações expostas na revisão teórica.

Por fim, são apresentadas sugestões de trabalhos futuros para interessados no tema, visando complementar o estudo. Também são expostas as conclusões obtidas referentes aos resultados alcançados.

4 CARACTERIZAÇÃO DOS OBJETOS DE ESTUDO

Neste estudo adotaremos as nomenclaturas de empresa Alfa, Beta e Ômega, para as organizações onde o estudo foi desenvolvido.

4.1 Empresa Alfa

Localizada na cidade de Russas-CE, a Empresa Alfa, atua no setor alimentício, produzindo pães e biscoitos há 27 anos. O início da empresa foi marcado por uma produção em baixa escala, atendendo apenas comerciantes locais. Com o passar dos anos, o proprietário investiu na fabricação de pães e biscoitos em escala industrial. Em 2006, percebendo a necessidade de oferecer uma maior qualidade e buscando aperfeiçoar o processo de fabricação dos produtos produzidos, o administrador da Empresa Alfa decidiu mudar o local de instalação da empresa, fixa em um novo endereço, o proprietário investiu em novas máquinas almejando o crescimento de sua produção. Atualmente a organização conta com uma equipe de 48 colaboradores, atuando nos setores apresentados a seguir no Quadro 4.

Quadro 4 - Número de funcionários e setores de atuação- Empresa Alfa

NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS	SETOR
11	Produção – Pão
10	Produção – Biscoitos
10	Empacotamento
1	Gerência
2	Administrativo
13	Vendas e entregas

Fonte: Autor (2021)

O *mix* de produtos oferecidos pela empresa conta com 8 tipos de pães e 9 variedades de biscoitos, conforme mostra o Quadro 5.

Quadro 5 - *Mix* de produtos - Empresa Alfa

PAES	BISCOITOS
Hambúrguer	D'água
Hambúrguer c/ gergelim	Original
Forma	Pop
Forma integral	Acebolado
<i>Hot dog</i>	Amanteigado
Italianinho	Folheado
Leite	Tentação
Família	Emoção
-	Bolachão

Fonte: Autor (2021)

Quanto a distribuição de seus produtos, a empresa Alfa atende inúmeras cidades do Vale do Jaguaribe e Sertão Central, porém um dos objetivos do proprietário da organização é aumentar o número de cidades atendidas pela empresa, buscando ampliar abranger uma maior faixa de mercado. Diante do exposto, o Quadro 6 lista as cidades que atualmente são atendidas pela Empresa Alfa.

Quadro 6 - Cidade atendidas - Empresa Alfa

CIDADES
Alto Santo
Banabuiú
Ibaretama
Ibicuitinga
Jaguaretama
Jaguaribe
Jaguaruana
Limoeiro do Norte
Morada Nova
Palhano
Quixadá
Quixeramobim
Quixeré
Russas
São João do Jaguaribe
Tabuleiro do Norte

Fonte: Autor (2021)

Após concluído o processo de receber o pedido, emissão de nota fiscal e separação do pedido, a etapa seguinte consiste na distribuição dos produtos, essa é feita através de rotas programadas, sendo cada uma delas realizada por um motorista, no período de segunda a sexta, como aponta o Quadro 7.

Quadro 7 – Rota semanal - Empresa Alfa

	ROTA 1	ROTA 2	ROTA 3	ROTA 4	ROTA 5
SEGUNDA	Morada Nova Centro	Limoeiro do Norte	Quixadá	Jaguaruana	Russas Centro
TERÇA	Morada Nova Distritos	Jaguaribara e Alto Santo	Quixeramobim	Quixeré e Distritos	Russas Distritos
QUARTA	Jaguaretama Centro	Tabuleiro do Norte	Ibicuitinga	Palhano	Russas Distritos
QUINTA	Jaguaretama Distritos	Limoeiro do Norte Distritos	Banabuiú	Russas Distritos	Russas Distritos
SEXTA	Morada Nova	Tabuleiro do Norte Distritos	Ibaretama	Russas Distritos	Russas Centro

Fonte: Autor (2021)

Para atender a demanda dos clientes é necessário o controle de informações dos pedidos e partir disso, tem-se uma estimativa do quanto deve ser fabricado de cada produto para atender as necessidades dos clientes e suprir quaisquer eventos que fujam do programado.

4.1.1 Gestão financeira na empresa Alfa

Quanto ao setor financeiro, dois colaboradores atuam no departamento e para realizar suas tarefas fazem uso de um *software* que auxilia no controle de dados, armazenamento de informações e na tomada de decisões, bem como coadunar os dados dos outros setores da empresa, possibilitando gerar relatórios gerenciais mais precisos, como também auxilia em um melhor controle dos dados da organização, além disso, a entidade faz o uso de planilhas eletrônicas visando um melhor acompanhamento dos dados da organização.

4.2 Empresa Beta

Há 14 anos no mercado, situada na cidade de Tabuleiro do Norte-CE, a empresa Beta atua no setor de bebidas, realizando o envasamento e distribuição de água adicionada de sais. A organização é composta por uma equipe com 13 colaboradores, divididos nos cargos mencionados no Quadro 8.

Quadro 8 - Relação de número de funcionários e cargos - Empresa Beta

NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS	CARGO
8	Produção
1	Gerente de produção
3	Motorista
1	Cozinheiro e serviços gerais

Fonte: Autor (2021)

Os funcionários responsáveis pela produção na empresa, são divididos em cargos como rotulação, gerente de produção, carregamento, inspeção e pré lavagem. Quanto ao mix de produtos, a organização dispõe de dois itens, esses apresentados a seguir no Quadro 9.

Quadro 9 - Mix de produtos - Empresa Beta

ÁGUA
Água adicionada de sais – 500ml
Água adicionada de sais – 20l

Fonte: Autor (2021)

A distribuição das águas é realizada em 15 cidades, em grande maioria situadas no Vale do Jaguaribe, como pode-se observar no Quadro 10.

Quadro 10 - Cidades atendidas - Empresa Beta

CIDADES
Alto Santo
Ibicuitinga
Iracema
Jaguetama
Jaguaribara
Jaguaribe
Jaguaruana
Limoeiro do Norte
Morada Nova
Palhano
Potiretama
Quixeré
Russas
Solonópole
Tabuleiro do Norte

Fonte: Autor (2021)

A distribuição dos produtos nas cidades, é feita de duas maneiras: a primeira é através de uma rota planejada, porém esta não foi repassada pela empresa, por isso não será apresentada no estudo; já na outra forma, os clientes se responsabilizam pela retirada do produto na organização.

4.2.1 Gestão financeira na empresa Beta

Dispondo de dois funcionários no setor financeiro, a empresa Beta gerencia suas atividades financeiras fazendo o uso de um *software*, a partir desse se têm os dados acerca dos gastos da empresa, como os impostos que devem ser pagos, o valor dos insumos adquiridos e o montante referente as despesas da empresa.

4.3 Empresa Ômega

Atuando como prestadora de serviço, a empresa Ômega é uma academia fundada em 2018, em Russas-CE, seu principal serviço oferecido é a musculação. A equipe de funcionários da organização é composta por 6 colaboradores, conforme apresentado no Quadro 11.

Quadro 11 - Relação de número de funcionários e cargos - Empresa Ômega

NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS	CARGO
1	Gerente
3	<i>Personal trainer</i>
2	Recepcionistas

Fonte: Autor (2021)

Atualmente, a empresa Ômega conta com cerca de 500 alunos matriculados, esses, no ato da matrícula selecionam um dos planos oferecidos pela academia, conforme informado no Quadro 12.

Quadro 12 - Planos disponíveis - Empresa Ômega

PLANOS
Plano mensal
Plano estudante
Plano fidelidade – semestral
Plano fidelidade – anual
Plano empresa – Acima de 3 pessoas
Plano funcionário
Plano militar

Fonte: Autor (2021)

Cada plano disponível na academia corresponde a um valor mensal e a troca deles pode ser realizada a qualquer momento pelo aluno.

4.3.1 Gestão financeira na empresa Ômega

O controle financeiro na empresa Ômega é feito pela administradora da empresa e pelo gerente através de um *software*. É de responsabilidade da proprietária controlar a maior parte do fluxo financeiro da empresa, realizando desde o pagamento dos boletos, funcionários e despesas, até os impostos da organização. Já o gerente, controla os valores referentes a manutenção das máquinas e despesas com materiais de limpeza e compras de mercadorias. Quanto ao *software* utilizado na organização, esse tem sua usabilidade voltada para o controle dos alunos matriculados, disponibilizando informações acerca das mensalidades e dos planos oferecidos.

5 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Inicialmente foram levantados todos os dados que seriam fundamentais para o desenvolvimento do estudo e repassados para os responsáveis de cada empresa, apesar de cada organização dispor de um *software* de gerenciamento, foi elaborada uma planilha com as informações necessárias de cada empresa visando elucidar quaisquer dúvidas sobre os dados requisitados.

A coleta dos dados iniciou-se em setembro de 2020 e perdurou até meados de março 2021, quando foram recebidos os últimos dados necessários para o estudo. As informações que embasaram o desenvolvimento do estudo serão apresentadas nas seções destinadas a cada empresa. Além desses dados, outras informações foram requisitadas, à vista de que se aplicou, para cada entidade, um método de custeio diferente.

Apoiando o processo de análise, foram revisadas as definições de autores do tema abordado, juntamente com trabalhos já publicados que abordam a mesma temática, fomentando a escolha dos métodos de custeio que foram aplicados e posteriormente apresentados nos resultados individuais.

5.1 Empresa Alfa

Visando um diagnóstico preciso quanto a contribuição unitária dos produtos produzidos pela Empresa Alfa, foi aplicado o método de custeio variável, uma vez que a empresa possui um *mix* com inúmeros produtos, sendo relevante conhecer a parcela de contribuição de cada item para a organização.

O Quadro 13 aborda particularidades do método de custeio variável que foram constatados em outros estudos e utilizados como fatores decisivos na escolha pelo método a ser aplicado.

Quadro 13- Particularidades do custeio variável presente nos estudos

AUTOR (ANO)	CRITÉRIOS DE ESCOLHA
Salles e Melz (2012)	<ul style="list-style-type: none"> ○ Apoio na formação do preço de venda ○ Análise do preço praticado ○ Análise da rentabilidade do negócio ○ Realizar um estudo dos gastos da organização ○ Definição do Ponto de Equilíbrio ○ Definição dos produtos com maior participação nas despesas variáveis
Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012)	<ul style="list-style-type: none"> ○ Estabelecer os Custos Fixos ○ Análise de rentabilidade dos produtos ○ Análise de Indicadores como Margem de Contribuição e Ponto de Equilíbrio ○ Estudo dos lucros e perdas dos produtos ○ Análise da viabilidade de implantação de uma empresa
Bandeira <i>et al.</i> , (2017)	<ul style="list-style-type: none"> ○ Suporte na tomada de decisões ○ Auxílio à formação de preço de venda ○ Analisar a Margem de Contribuição ○ Análise de Custo de Oportunidade ○ Avaliação da rentabilidade

Fonte: Autor (2021)

O Quadro 13 evidencia o quão pertinente é o uso do método, uma vez que por meio de sua aplicação é possível conhecer a fração que cada produto corresponde para quitar os custos fixos, ou seja, qual a margem de participação dos produtos no resultado final da empresa e através disso, conhecer o produto mais lucrativo. Esses aspectos são embasados pelos estudos de Salles e Melz (2012), Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) e Bandeira *et al.*,(2017).

5.1.1 Levantamento dos Gastos da Empresa Alfa

Para o estudo do método, algumas etapas precisaram ser realizadas antes da modelagem final, sabendo disso, no primeiro momento foram coletados os dados voltados aos gastos da organização. Tais dados estão apresentados nos Quadros 14 e 15 referentes aos meses dos anos de 2019 e 2020.

Quadro 14 - Modelo sugerido para acompanhamento dos Gastos - 2019

ACOMPANHAMENTO DOS GASTOS											
PERÍODO/ GASTOS	FEV/19	MAR/19	ABR/19	MAI/19	JUN/19	JUL/19	AGO/19	SET/19	OUT/19	NOV/19	DEZ/19
Energia	R\$ 4.803,50	R\$ 4.870,35	R\$ 4.740,25	R\$ 4.833,55	R\$ 5.300,70	R\$ 5.200,07	R\$ 3.853,40	R\$ 4.830,34	R\$ 4.777,25	R\$ 4.835,45	R\$ 4.735,80
Água	R\$ 255,00	R\$ 250,70	R\$ 262,89	R\$ 277,14	R\$ 260,55	R\$ 249,13	R\$ 250,54	R\$ 243,91	R\$ 240,60	R\$ 256,29	R\$ 269,85
Internet	R\$ 130,00	R\$ 130,00	R\$ 130,00	R\$ 130,00	R\$ 130,00	R\$ 130,00	R\$ 130,00	R\$ 130,00	R\$ 130,00	R\$ 130,00	R\$ 130,00
Serviços diversos Técnicos e etc.	-	R\$ 230,00	-	R\$ 500,00	-	-	R\$ 470,00	-	-	R\$ 220,00	-
Limpeza	R\$ 550,00	R\$ 580,00	R\$ 438,40	R\$ 570,25	R\$ 580,30	R\$ 535,45	R\$ 548,25	R\$ 533,48	R\$ 585,40	R\$ 560,70	R\$ 580,25
Manutenção das máquinas	-	-	R\$ 5.000,45	-	-	-	R\$ 4.830,25	-	-	R\$ 4.880,00	-
Aluguel do prédio	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Combustível do veículos	R\$ 8.354,00	R\$ 7.325,40	R\$ 7.444,20	R\$ 8.324,50	R\$ 8.357,80	R\$ 8.929,45	R\$ 8.444,30	R\$ 7.325,80	R\$ 8.325,30	R\$ 8.725,90	R\$ 10.888,40
Manutenção dos veículos	-	-	R\$ 9.300,00	-	-	R\$ 9.400,00	-	-	-	R\$ 8.325,40	-
Software	R\$ 1.300,00	R\$ 1.300,00	R\$ 1.300,00	R\$ 1.300,00	R\$ 1.300,00	R\$ 1.300,00	R\$ 1.300,00	R\$ 1.300,00	R\$ 1.300,00	R\$ 1.300,00	R\$ 1.300,00
Valor de impostos	R\$ 11.424,00	R\$ 12.327,88	R\$ 11.888,40	R\$ 12.377,25	R\$ 12.888,25	R\$ 11.376,40	R\$ 11.887,25	R\$ 12.376,50	R\$ 12.444,30	R\$ 12.485,40	R\$ 12.444,35

Fonte: Autor (2021)

Quadro 15 – Modelo sugerido para acompanhamento dos Gastos- 2020

ACOMPANHAMENTO DOS GASTOS								
PERÍODO/ GASTOS	JAN/20	FEV/20	MAR/20	ABR/20	MAI/20	JUN/20	JUL/20	AGO/20
Energia	R\$ 4.834,25	R\$ 4.780,25	R\$ 4.840,25	R\$ 4.778,23	R\$ 4.855,40	R\$ 4.730,28	R\$ 4.844,80	R\$ 4.735,40
Água	R\$ 272,14	R\$ 254,03	R\$ 248,13	R\$ 260,77	R\$ 257,19	R\$ 251,46	R\$ 247,46	R\$ 254,33
Internet	R\$ 130,00							
Serviços diversos Técnicos e etc.	-	-	R\$ 280,00	-	R\$ 345,00	-	R\$ 650,00	-
Limpeza	R\$ 650,35	R\$ 438,25	R\$ 444,80	R\$ 570,25	R\$ 650,45	R\$ 670,88	R\$ 525,35	R\$ 540,87
Manutenção das máquinas	-	R\$ 4.535,80	-	-	R\$ 4.740,20	-	-	-
Aluguel do prédio	-	-	-	-	-	-	-	-
Combustível do veículos	R\$ 8.725,40	R\$ 8.654,25	R\$ 8.444,30	R\$ 8.725,80	R\$ 7.325,80	R\$ 9.425,40	R\$ 8.725,30	R\$ 8.724,80
Manutenção dos veículos	-	-	-	R\$ 5.442,00	-	-	R\$ 8.355,40	-
<i>Software</i>	R\$ 1.300,00							
Valor de impostos	R\$ 11.827,80	R\$ 12.329,45	R\$ 12.828,80	R\$ 12.756,45	R\$ 11.424,80	R\$ 12.325,80	R\$ 12.832,50	R\$ 12.825,80

Fonte: Autor (2021)

Juntamente com as informações acima, foram coletados os dados sobre o número de colaboradores na organização, bem como as funções exercidas e a remuneração mensal, expressos no Quadro 16.

Quadro 16- Informações dos funcionários da Empresa Alfa

FUNCIONÁRIOS		
QUANTIDADE	CARGO	REMUNERAÇÃO INDIVIDUAL
11	Produção - Pão	R\$ 1.100,00
10	Produção - Biscoitos	R\$ 1.100,00
10	Empacotamento	R\$ 1.100,00
1	Gerente	R\$ 5.500,00
2	Administrativo	R\$ 1.500,00
13	Vendas e Entregas	R\$ 1.500,00

Fonte: Autor (2021)

Após dispor de todos os valores, os gastos informados dos Quadros 14, 15 e 16 foram classificados quanto ao seu tipo, especificando-os em custos indiretos, custos diretos ou despesas.

5.1.2 Classificação dos Gastos da Empresa Alfa

Para classificar todos os gastos, foram utilizadas as definições presentes nas bibliografias. Dito isso, os custos diretos foram definidos em concordância com a abordagem de Martins (2010), sendo aqueles que podem ser alocados aos produtos de forma direta, havendo apenas uma medida de consumo. Já os custos indiretos foram os gastos que conforme Perez Jr, Oliveira e Costa (2012) são mais difíceis de identificar nos produtos ou serviços, não sendo possível realizar sua apropriação de maneira direta para.

Quanto as despesas, essas foram os gastos que para Bruni e Famá (2012) condizem a bem ou serviço utilizado de forma direta ou indireta em prol de gerar receitas, não se relacionando a etapa produtiva dos produtos ou serviços. Assim, o Quadro 17 mostra a classificação dos gastos da organização com relação aos custos indiretos e despesas.

Quadro 17 – Classificação dos gastos da Empresa Alfa

CLASSIFICAÇÃO DOS GASTOS			
CUSTOS INDIRETOS	VALOR	DESPESAS	VALOR
Energia	R\$ 91.179,52	Software	R\$ 24.700,00
Água	R\$ 4.862,11	Suporte técnico	R\$ 2.695,00
Internet	R\$ 2.470,00	Funcionários - Administrativo	R\$ 57.000,00
Manutenção das máquinas	R\$ 23.986,70	Funcionários - Vendas e entregas	R\$ 370.500,00
Material de limpeza	R\$ 10.553,68		
Combustível	R\$ 161.196,10		
Manutenção dos veículos	R\$ 40.822,80		
Funcionários - Empacotamento	R\$ 209.000,00		
Funcionário - Gerente	R\$ 104.500,00		
TOTAL	R\$ 648.570,91	TOTAL	R\$ 454.895,00

Fonte: Autor (2021)

Mediante o que foi apresentado, é sabido da seleção do método de custeio variável para a Empresa Alfa, dessa forma, valores como os custos de material direto unitário e mão-de-obra direta, preço de venda unitário e média de quantidade vendidas no mês foram necessárias para realizar a modelagem. Logo, subsequente as alocações dos custos foram reunidos esses valores, e expostos abaixo no Quadro 18. Vale ressaltar que o pacote do produto, assim como é vendido, foi considerado como sendo a unidade considerada na aplicação para todos os itens.

Quadro 18 - Dados *mix* de produtos da Empresa Alfa

INFORMAÇÕES - MIX DE PRODUTOS				
PRODUTO		PREÇO DE VENDA (UNIDADE)	CUSTO DIRETOS (UNIDADE)	QUANTIDADE MÉDIA VENDIDA POR MÊS
PÃES	Pão hambúrguer	R\$ 3,15	R\$ 1,57	70000
	Pão hambúrguer c/ gergelim	R\$ 3,65	R\$ 1,83	10000
	Pão de forma	R\$ 3,45	R\$ 1,75	20000
	Pão de forma integral	R\$ 3,85	R\$ 1,95	15000
	Pão <i>hot dog</i>	R\$ 3,15	R\$ 1,57	60000
	Pão italianinho	R\$ 3,15	R\$ 1,57	5000
	Pão de leite	R\$ 3,15	R\$ 1,57	10000
	Pão família	R\$ 3,95	R\$ 1,98	3000
BISCOITOS	Biscoito original	R\$ 1,65	R\$ 0,88	10000
	Bolacha pop	R\$ 2,25	R\$ 1,20	5000
	Bolacha d'água	R\$ 1,75	R\$ 0,90	10000
	Bolacha acebolada	R\$ 2,55	R\$ 1,30	5000
	Bolacha amanteigada	R\$ 2,65	R\$ 1,35	5000
	Biscoito folheado	R\$ 1,85	R\$ 0,95	5000
	Biscoito tentação	R\$ 3,20	R\$ 1,70	5000
	Biscoito emoção	R\$ 1,75	R\$ 0,90	5000
	Bolachão	R\$ 2,05	R\$ 1,05	10000

Fonte: Autor (2021)

Posteriormente, com todas as informações organizadas, foi realizada a modelagem baseada no método de custeio variável coadunando as informações anteriores, resultando em valores de extrema importância para uma análise gerencial no que tange a saúde financeira da entidade. Dados como a receita líquida, Margem de Contribuição unitária e total de cada produto e o Lucro Antes do Imposto de Renda – LAIR, foram obtidos após o emprego do custeio variável.

5.1.3 Modelagem do Método de Custeio Variável

Dispondo de todos os dados necessários e com esses organizados foi realizada a modelagem aplicando o Método de Custeio Variável para todos os produtos da Empresa Alfa, conforme apresentado nos Quadros 19, 20, 21 e 22.

Quadro 19 - Modelagem Custeio Variável - Empresa Alfa

CUSTEIO VARIÁVEL	PÃO HAMBURGUER		PÃO HAMBURGUER C/ GERGELIM		PÃO DE FORMA		PÃO DE FORMA INTEGRAL	
	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%
Preço de Venda Líquido	R\$ 3,15		R\$ 3,65		R\$ 3,45		R\$ 3,85	
Volume de Produção no período	1330000		190000		380000		285000	
Receita Líquida por Tipo de Produto	R\$ 4.189.500,00		R\$ 693.500,00		R\$ 1.311.000,00		R\$ 1.097.250,00	
Custo Unitário 1 (pelo Custeio Variável)	R\$ 1,57		R\$ 1,83		R\$ 1,75		R\$ 1,95	
Margem de Contribuição Unitária	R\$ 1,58	50,16%	R\$ 1,82	49,86%	R\$ 1,70	49,28%	R\$ 1,90	49,35%
Margem de Contribuição Total (por produto)	R\$ 2.101.400,00	29,40%	R\$ 345.800,00	4,84%	R\$ 646.000,00	9,04%	R\$ 541.500,00	7,58%
Total Custos Indiretos	R\$648.570,91							
Despesas do Período	R\$454.895,00							
LAIR	R\$6.043.574,09							

Fonte: Autor (2021)

Quadro 20 - Modelagem Custeio Variável – Empresa Alfa

CUSTEIO VARIÁVEL	PÃO <i>HOT DOG</i>		PÃO ITALIANINHO		PÃO DE LEITE		PÃO FAMÍLIA	
	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%
Preço de Venda Líquido	R\$ 3,15		R\$ 3,15		R\$ 3,15		R\$ 3,95	
Volume de Produção	1140000		95000		190000		57000	
Receita Líquida por Tipo de Produto	R\$ 3.591.000,00		R\$ 299.250,00		R\$ 598.500,00		R\$ 225.150,00	
Custo Unitário 1 (pelo Custeio Variável)	R\$ 1,57		R\$ 1,57		R\$ 1,57		R\$ 1,98	
Margem de Contribuição Unitária	R\$ 1,58	50,16%	R\$ 1,58	50,16%	R\$ 1,58	50,16%	R\$ 1,97	49,87%
Margem de Contribuição Total (por produto)	R\$ 1.801.200,00	25,20%	R\$ 150.100,00	2,10%	R\$ 300.200,00	4,20%	R\$ 112.290,00	1,57%
Total Custos Indiretos	R\$648.570,91							
Despesas do Período	R\$454.895,00							
LAIR	R\$6.043.574,09							

Fonte: Autor(2021)

Quadro 21 - Modelagem Custeio Variável – Empresa Alfa

CUSTEIO VARIÁVEL	BISCOITO ORIGINAL		BOLACHA POP		BOLACHA D'ÁGUA		BOLACHA ACEBOLADA		BOLACHA AMANTEIGADA	
	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%
Preço de Venda Líquido	R\$ 1,65		R\$ 2,25		R\$ 1,75		R\$ 2,55		R\$ 2,65	
Volume de Produção	190000		95000		190000		95000		95000	
Receita Líquida por Tipo de Produto	R\$ 313.500,00		R\$ 213.750,00		R\$ 332.500,00		R\$ 242.250,00		R\$ 251.750,00	
Custo Unitário 1 (pelo Custeio Variável)	R\$ 0,88		R\$ 1,20		R\$ 0,90		R\$ 1,30		R\$ 1,35	
Margem de Contribuição Unitária	R\$ 0,77	46,67%	R\$ 1,05	46,67%	R\$ 0,85	48,57%	R\$ 1,25	49,02%	R\$ 1,30	49,06%
Margem de Contribuição Total (por produto)	R\$ 146.300,00	2,05%	R\$ 99.750,00	1,40%	R\$ 161.500,00	2,26%	R\$ 118.750,00	1,66%	R\$ 123.500,00	1,73%
Total Custos Indiretos	R\$648.570,91									
Despesas do Período	R\$454.895,00									
LAIR	R\$6.043.574,09									

Fonte: Autor (2021)

Quadro 22 - Modelagem Custeio Variável – Empresa Alfa

CUSTEIO VARIÁVEL	BISCOITO FOLHEADO		BISCOITO TENTACÃO		BISCOITO EMOÇÃO		BOLACHÃO	
	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%
Preço de Venda Líquido	R\$ 1,85		R\$ 3,20		R\$ 1,75		R\$ 2,05	
Volume de Produção	95000		95000		95000		190000	
Receita Líquida por Tipo de Produto	R\$ 175.750,00		R\$ 304.000,00		R\$ 166.250,00		R\$ 389.500,00	
Custo Unitário 1 (pelo Custeio Variável)	R\$ 0,95		R\$ 1,70		R\$ 0,90		R\$ 1,05	
Margem de Contribuição Unitária	R\$ 0,90	48,65%	R\$ 1,50	46,88%	R\$ 0,85	48,57%	R\$ 1,00	48,78%
Margem de Contribuição Total (por produto)	R\$ 85.500,00	1,20%	R\$ 142.500,00	1,99%	R\$ 80.750,00	1,13%	R\$ 190.000,00	2,66%
Total Custos Indiretos	R\$648.570,91							
Despesas do Período	R\$454.895,00							
LAIR	R\$6.043.574,09							

Fonte: Autor (2021)

No que concerne a modelagem, inicialmente foram alocados todos os preços de venda dos produtos, seguido da média do volume de produção nos últimos 19 meses, o produto desses, resultou na receita líquida de cada item. Foi disposto na planilha o custo unitário de cada produto, possibilitando obter a Margem de Contribuição desses, essa calculada a partir da dedução do custo unitário do valor do preço de venda.

Conhecido o valor Margem de Contribuição unitária, pôde-se obter a Margem de Contribuição Total (MCT), gerada pelo produto do volume de produção pela margem unitária já presente na modelagem. Mediante aos procedimentos realizado para um item, o processo foi replicado para todo o *mix* de produtos da Empresa Alfa, feito isso, foi calculado o somatório de todas as margens de contribuição total, resultando no montante que foi utilizado para obter o percentual de contribuição de cada produto para a empresa.

Tendo em vista analisar o Lucro Antes do Imposto de Renda - LAIR da Empresa Alfa, foi incluso na modelagem os valores totais de custos indiretos e despesas, esses já apresentados no Quadro 15, desse modo ao descontar os totais de custos indiretos e despesas da Margem de Contribuição Total do *mix*, obteve-se o valor de Lucro Antes do Imposto de Renda da empresa que foi de R\$ 6.043.574,09 (Seis milhões quarenta e três mil quinhentos e setenta e quatro e nove centavos).

5.1.4 Margem de contribuição dos produtos da Empresa Alfa

A Margem de Contribuição é um dos indicadores de suma importância quando se adota o uso do custeio variável, visto que nesse método de custeio são apropriados apenas os custos variáveis, não considerando os custos fixos. Mediante ao exposto, adotou-se a definição de Bornia (2010) onde a Margem de Contribuição é o total da receita deduzido dos custos variáveis, essa margem representa a parte do preço de venda que resta após serem subtraídos todos os custos e despesas dos produtos, bem como a parcela de lucro. Abaixo, o Quadro 23 apresenta o valor da Margem de Contribuição dos produtos da empresa com a aplicação do método.

Quadro 23 - Margem de Contribuição da Empresa Alfa

MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO - MIX DE PRODUTOS						
PRODUTO	PREÇO DE VENDA (UNIDADE)	PREÇO DE CUSTO (UNIDADE)	MCU (R\$)	MCU (%)	MCT POR PRODUTO (%)	
PÃES	Pão hambúrguer	R\$ 3,15	R\$ 1,57	R\$ 1,58	50,16%	29,40%
	Pão hambúrguer c/ gergelim	R\$ 3,65	R\$ 1,83	R\$ 1,82	49,86%	4,84%
	Pão de forma	R\$ 3,45	R\$ 1,75	R\$ 1,70	49,28%	9,04%
	Pão de forma integral	R\$ 3,85	R\$ 1,95	R\$ 1,90	49,35%	7,58%
	Pão <i>hot dog</i>	R\$ 3,15	R\$ 1,57	R\$ 1,58	50,16%	25,20%
	Pão italianinho	R\$ 3,15	R\$ 1,57	R\$ 1,58	50,16%	2,10%
	Pão de leite	R\$ 3,15	R\$ 1,57	R\$ 1,58	50,16%	4,20%
	Pão família	R\$ 3,95	R\$ 1,98	R\$ 1,97	49,87%	1,57%
BISCOITOS	Biscoito original	R\$ 1,65	R\$ 0,88	R\$ 0,77	46,67%	2,05%
	Bolacha pop	R\$ 2,25	R\$ 1,20	R\$ 1,05	46,67%	1,40%
	Bolacha d'água	R\$ 1,75	R\$ 0,90	R\$ 0,85	48,57%	2,26%
	Bolacha acebolada	R\$ 2,55	R\$ 1,30	R\$ 1,25	49,02%	1,66%
	Bolacha amanteigada	R\$ 2,65	R\$ 1,35	R\$ 1,30	49,06%	1,73%
	Biscoito folheado	R\$ 1,85	R\$ 0,95	R\$ 0,90	48,65%	1,20%
	Biscoito tentação	R\$ 3,20	R\$ 1,70	R\$ 1,50	46,88%	1,99%
	Biscoito emoção	R\$ 1,75	R\$ 0,90	R\$ 0,85	48,57%	1,13%
Bolachão	R\$ 2,05	R\$ 1,05	R\$ 1,00	48,78%	2,66%	

Fonte: Autor (2021)

Após realizado o cálculo da Margem de Contribuição de cada produto, percebeu-se que todos os itens oferecidos pela Empresa Alfa apresentam uma Margem de Contribuição unitária de aproximadamente 50%. A aplicação desse indicador foi essencial para apresentar o desempenho dos produtos oferecidos, além de contribuir na tomada de decisões e definição de estratégias pelo gestor.

Todavia, mesmo com todos os produtos possuindo uma MC de aproximadamente 50%, pôde-se observar de acordo com a modelagem, essa disposta nos Quadros 19, 20, 21 e 22, que dois produtos, o pão hambúrguer e o pão *hot dog*, detêm 29,40% e 25,20% respectivamente da Margem de Contribuição Total (MCT), sendo esses os responsáveis pela maior parcela de quitação dos custos fixos da empresa e se mostrando como os dois produtos mais rentáveis da Empresa Alfa. Por outro lado, percebe-se que o *mix* de biscoitos e o pão família apresentam uma Margem de Contribuição de pouco mais de 1%. Entretanto, a baixa Margem de Contribuição dos produtos citados, pode estar relacionada ao fato do grande *mix* de produtos oferecidos pela empresa. No entanto, enfatiza-se que todos os itens contribuem diretamente ou indiretamente para a organização, mesmo que seja com um pequeno

percentual. De modo que, embora o valor seja pequeno, constata-se que todos os produzidos pela Empresa Alfa são vendáveis, principalmente os presentes na categoria de pães.

Diante do exposto, é visto que a entidade dispõe de inúmeros produtos, alguns representam uma grande parcela dos resultados e outros representam uma pequena parcela, porém como a Empresa Alfa tem um grande número de consumidores para produtos que atendem diversos públicos, descontinuar a produção dos itens de menor contribuição não seria uma boa estratégia, visto a existência da demanda.

Quanto a Margem de Contribuição, essa corresponde ao valor monetário que a organização terá para saldar as despesas fixas e gerar lucro. Assim, para obter a MC da empresa foi realizado o somatório da Margem de Contribuição Unitária de cada produto e em seguida, o valor resultante foi dividido pelo somatório do preço de venda líquido, resultando na MC apresentada no Quadro 24.

Quadro 24 - Cálculo da Margem de Contribuição da Empresa Alfa

MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA		
Somatório MCU individual	Somatório PV	Margem de Contribuição
R\$ 23,18	R\$ 47,20	49,11%

Fonte: Autor (2021)

Analisando a MC obtida no Quadro 24, percebe-se que seu valor é bem próximo ao da Margem de Contribuição Unitária de todos os produtos. Com o valor correspondente a Margem de Contribuição, pode-se definir o valor referente ao PEC do negócio, esse processo será apresentado na etapa seguinte.

5.1.5 Determinação do Ponto de Equilíbrio da Empresa Alfa

Definir o Ponto de Equilíbrio permite a empresa analisar os riscos existentes, bem como fornecer suporte apoio aos gestores no processo decisório. Assim, para este estudo considerou-se apenas o PEC, que de acordo com Bruni e Famá (2012) corresponde ao valor de vendas mínimo para atender a todos os custos, onde o lucro é zero, ou o valor das receitas totais é igual aos gastos totais. Exposto isso, nota-se que um valor de faturamento inferior ao resultado do PEC, indica que a organização teve prejuízo, não possuindo saldo em caixa para quitar seus custos. Abaixo o Quadro 25 apresenta o valor do Ponto de Equilíbrio Contábil para a Empresa Alfa.

Quadro 25 - Cálculo do Ponto de Equilíbrio Contábil da Empresa Alfa

PONTO DE EQUILÍBRIO CONTÁBIL			
CUSTOS E DESPESAS FIXAS		MC	PEC PERÍODO
Energia	R\$ 91.179,52	49,11%	R\$ 2.246.927,12
Água	R\$ 4.862,11		
Internet	R\$ 2.470,00		
Manutenção das máquinas	R\$ 23.986,70		
Material de limpeza	R\$ 10.553,68		
Combustível	R\$ 161.196,10		
Manutenção dos veículos	R\$ 40.822,80		
Funcionários - Empacotamento	R\$ 209.000,00		
Funcionário - Gerente	R\$ 104.500,00		
Software	R\$ 24.700,00		
Suporte técnico	R\$ 2.695,00		
Funcionários - Administrativo	R\$ 57.000,00		
Funcionários - Vendas e entregas	R\$ 370.500,00		
TOTAL	R\$ 1.103.465,91		

Fonte: Autor (2021)

Temos que o valor do PEC apresentado no Quadro 25 é de R\$ 2.246.927,12 (Dois milhões duzentos e quarenta e seis mil novecentos e vinte e sete e doze centavos) e corresponde ao valor que a empresa precisa vender no período analisado para atuar sem prejuízos, caso não alcance esse total, irá operar com saldo devedor.

5.2 Empresa Beta

Ao analisar o processo produtivo da Empresa Beta, percebe-se que a organização conta com diferentes atividades, onde cada tarefa requer recursos produtivos como máquinas e mão de obra. Mediante o exposto, foi selecionado o custeio ABC, buscando obter diversas informações referentes a empresa, como as atividades de maior custo para a entidade, ou seja, as que demandam mais recursos e quais assumem um caráter de maior valor financeiro para a empresa em questão. Desse modo, o Quadro 26 discorre sobre características presentes no custeio ABC que foram comprovadas em outros estudos e tomados como fatores fundamentais na seleção do método a ser aplicado.

Quadro 26 - Particularidades do custeio ABC presente nos estudos

AUTOR (ANO)	CRITÉRIOS DE ESCOLHA
Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012)	<ul style="list-style-type: none"> ○ Definição de indicadores de controle ○ Apuração dos custos das atividades ○ Utilização como ferramenta gerencial ○ Auxílio na tomada de decisões
Fonseca (2013)	<ul style="list-style-type: none"> ○ Elaboração de mapas modelo ○ Análise de rentabilidade ○ Identificar as principais atividades realizadas pela empresa ○ Definir os custos das atividades prestadas pela empresa ○ Alocar os Custos de natureza indireta
Ríos- Manríquez, Colomina e Pastor (2014)	<ul style="list-style-type: none"> ○ Conhecer os custos unitários dos procedimentos oferecidos pela empresa ○ Suporte a tomada de decisões ○ Análise do preço praticado ○ Redução de custos
Rodrigues <i>et al.</i> , (2017)	<ul style="list-style-type: none"> ○ Obter o custos dos exames médicos da clínica ○ Alta proporção de custos indiretos na composição dos custos totais ○ Rateio dos custos indiretos ○ Alta variedade de produtos ○ Apoio no processo decisório ○ Possibilitar o controle das atividades internas de maior complexidade ○ Redução dos custos por área da clínica
Bandeira <i>et al.</i> , (2017)	<ul style="list-style-type: none"> ○ Apoio a gerência na tomada de decisão ○ Suporte na definição do <i>mix</i> de produtos ○ Análise de investimos e rentabilidade ○ Acompanhamento dos resultados do negócio
Navarro, Waltrick e Vizcarra (2017)	<ul style="list-style-type: none"> ○ Contribuir para a melhor dos níveis de produtividade e competitividade ○ Definição dos centros de operação e atividade ○ Analisar os benefícios da implantação em uma indústria do segmento de pequeno e médio porte ○ Definição dos valores de custos diretos e indiretos ○ Determinar o custo dos produtos e serviços

Mascarelo, Pfüller e Federizzi (2017)	<ul style="list-style-type: none"> ○ Melhorar a gestão de custos da empresa ○ Definir uma estrutura de gestão de custos ○ Análise da lucratividade ○ Possibilitar mensurar os custos ○ Suporte na definição do preço de venda ○ Contribuir nas decisões gerenciais
Araújo (2018)	<ul style="list-style-type: none"> ○ Classificar e compreender os gastos com mão de obra ○ Analisar os custos e despesas por produto ○ Estudo dos preços praticados ○ Análise da lucratividade ○ Suporte a administração gerencial ○ Possibilitar uma melhor visão do negócio

Fonte: Autor (2021)

Assim, com a aplicação do método de custeio ABC, seria possível ratear os custos indiretos por atividades, uma vez que a organização realiza atividades diferentes de acordo com seu processo produtivo. Isso foi constatado com a análise feita anteriormente, através dos estudos existentes na literatura (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012; ARAÚJO, 2018; BANDEIRA et al., 2017; FONSECA, 2013; MASCARELO; PFÜLLER; FEDERIZZI, 2017; NAVARRO; WALTRICK; VIZCARRA, 2017; RÍOS-MANRÍQUEZ; COLOMINA; PASTOR, 2014; RODRIGUES et al., 2017) que serviram de apoio para a decisão do método, vista a realidade de cada entidade e os resultados atingidos com a aplicação.

5.2.1 Levantamento dos Gastos da Empresa Beta

O processo de coleta de dados para a aplicação do método selecionado teve início com a apuração dos gastos da empresa, tais dados estão apresentados nos Quadro 27 e 28, contemplando o período de fevereiro de 2019 a agosto de 2020.

Quadro 27 - Modelo sugerido para acompanhamento dos Gastos – 2019

ACOMPANHAMENTO DOS GASTOS											
PERÍODO/ GASTOS	FEV/19	MAR/19	ABR/19	MAI/19	JUN/19	JUL/19	AGO/19	SET/19	OUT/19	NOV/19	DEZ/19
Energia	R\$4.803,50	R\$4.870,35	R\$4.740,25	R\$4.833,55	R\$5.300,70	R\$5.200,07	R\$3.853,40	R\$4.830,34	R\$4.777,25	R\$4.835,45	R\$4.735,80
Água	R\$255,00	R\$250,70	R\$262,89	R\$277,14	R\$260,55	R\$249,13	R\$250,54	R\$243,91	R\$240,60	R\$256,29	R\$269,85
Internet	R\$130,00										
Serviços diversos Técnicos e etc.	-	R\$230,00	-	R\$500,00	-	-	R\$470,00	-	-	R\$220,00	-
Limpeza	R\$550,00	R\$580,00	R\$438,40	R\$570,25	R\$580,30	R\$535,45	R\$548,25	R\$533,48	R\$585,40	R\$560,70	R\$580,25
Manutenção das máquinas	-	-	R\$5.000,45	-	-	-	R\$4.830,25	-	-	R\$4.880,00	-
Aluguel do prédio	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Combustível do veículos	R\$8.354,00	R\$7.325,40	R\$7.444,20	R\$8.324,50	R\$8.357,80	R\$8.929,45	R\$8.444,30	R\$7.325,80	R\$8.325,30	R\$8.725,90	R\$10.888,40
Manutenção dos veículos	-	-	R\$9.300,00	-	-	R\$9.400,00	-	-	-	R\$8.325,40	-
<i>Software</i>	R\$1.300,00										
Valor de impostos	R\$11.424,00	R\$12.327,88	R\$11.888,40	R\$12.377,25	R\$12.888,25	R\$11.376,40	R\$11.887,25	R\$12.376,50	R\$12.444,30	R\$12.485,40	R\$12.444,35

Fonte: Autor (2021)

Quadro 28 - Modelo sugerido para acompanhamento dos Gastos – 2020

ACOMPANHAMENTO DOS GASTOS								
PERÍODO/ GASTOS	JAN/20	FEV/20	MAR/20	ABR/20	MAI/20	JUN/20	JUL/20	AGO/20
Energia	R\$ 4.834,25	R\$ 4.780,25	R\$ 4.840,25	R\$ 4.778,23	R\$ 4.855,40	R\$ 4.730,28	R\$ 4.844,80	R\$ 4.735,40
Água	R\$ 272,14	R\$ 254,03	R\$ 248,13	R\$ 260,77	R\$ 257,19	R\$ 251,46	R\$ 247,46	R\$ 254,33
Internet	R\$ 130,00							
Serviços diversos Técnicos e etc.	-	-	R\$ 280,00	-	R\$ 345,00	-	R\$ 650,00	-
Limpeza	R\$ 650,35	R\$ 438,25	R\$ 444,80	R\$ 570,25	R\$ 650,45	R\$ 670,88	R\$ 525,35	R\$ 540,87
Manutenção das máquinas	-	R\$ 4.535,80	-	-	R\$ 4.740,20	-	-	-
Aluguel do prédio	-	-	-	-	-	-	-	-
Combustível do veículos	R\$ 8.725,40	R\$ 8.654,25	R\$ 8.444,30	R\$ 8.725,80	R\$ 7.325,80	R\$ 9.425,40	R\$ 8.725,30	R\$ 8.724,80
Manutenção dos veículos	-	-	-	R\$ 5.442,00	-	-	R\$ 8.355,40	-
<i>Software</i>	R\$ 1.300,00							
Valor de impostos	R\$ 11.827,80	R\$ 12.329,45	R\$ 12.828,80	R\$ 12.756,45	R\$ 11.424,80	R\$ 12.325,80	R\$ 12.832,50	R\$ 12.825,80

Fonte: Autor (2021)

Em paralelo com a coleta dos gastos, foram solicitados os dados referente a equipe de funcionários da organização, as informações repassadas estão presentes no Quadro 29, vale evidenciar que o gestor da organização não informou o valor da remuneração por função, apenas o montante que pagava a todos os colaboradores por setor.

Quadro 29 - Informações dos funcionários da Empresa Beta

NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS	CARGO
8	Produção
1	Gerente de produção
3	Motorista
1	Cozinheiro e serviços gerais

Fonte: Autor (2021)

Conhecidos os valores dos gastos do negócio e acerca do quadro de funcionários, a etapa seguinte consistiu na alocação de todos os gastos.

5.2.2 Classificação dos Gastos da Empresa Alfa

A organização dos dados coletados foi fundamental para uma melhor compressão dos gastos da organização, dessa forma, todos foram divididos de acordo com suas categorias, essas: custos indiretos, custos diretos e despesas, conforme pode-se observar no Quadro 30.

Quadro 30 - Classificação dos gastos da Empresa Beta

CLASSIFICAÇÃO DOS GASTOS			
CUSTOS INDIRETOS	VALOR	DESPESAS	VALOR
Salários	R\$ 158.840,00	Software	R\$ 9.500,00
Energia	R\$ 63.385,04	Suporte técnico	R\$ 952,00
Água	R\$ 22.819,44	Publicidade	R\$ 5.700,00
Internet	R\$ 1.235,00		
Material de limpeza	R\$ 4.736,99		
Combustível e depreciação	R\$ 93.260,80		
Manutenção dos veículos	R\$ 5.000,00		
Depreciação do maquinário	R\$ 2.000,00		
TOTAL	R\$ 351.277,27	TOTAL	R\$ 16.152,00

Fonte: Autor (2021)

Com todos os gastos dos períodos devidamente organizados, iniciou-se o processo de modelagem do custeio ABC na organização, apresentado adiante.

5.2.3 Etapas para a modelagem do Método de Custeio ABC

Durante o processo de modelagem do custeio ABC diversas etapas são realizadas, buscando a obtenção de valores indispensáveis para a aplicação final do método, isso posto, as etapas seguintes referem-se a toda a construção do modelo aplicado na Empresa Beta.

5.2.3.1 Definição das atividades principais da Empresa Beta

O foco da análise deste estudo está no setor produtivo da entidade, assim, buscase definir as atividades que assumem caráter de importância, após isso, é identificado um direcionador de custo para cada recurso que foi considerado fixo. A definição das atividades, bem como a espécie de recurso e direcionador, estão presentes no Quadro 31.

Quadro 31 - Definição: espécie de recursos, direcionadores e atividades da Empresa Beta

ESPÉCIE DE RECURSOS	DIRECIONADOR	ATIVIDADES
Salários e encargos	Número de pessoal utilizado	Administrativas e comerciais; Envase Rotulagem e lacre Inspeção Higienização Descarregamento
Energia	Utilização de Área m ²	Administrativas e comerciais; Envase Rotulagem e lacre Inspeção Higienização Descarregamento
Água	Utilização de Área m ²	Administrativas e comerciais; Envase Rotulagem e lacre Inspeção Higienização Descarregamento
Internet	Número de computadores com internet	Administrativas e comerciais; Envase Rotulagem e lacre Inspeção Higienização Descarregamento

Material de limpeza	Utilização de Área m2	Administrativas e comerciais; Envase Rotulagem e lacre Inspeção Higienização Descarregamento
Combustível	Total de quilometragem usada	Administrativas e comerciais; Envase Rotulagem e lacre Inspeção Higienização Descarregamento
Manutenção dos veículos	Total de quilometragem usada	Administrativas e comerciais; Envase Rotulagem e lacre Inspeção Higienização Descarregamento
Depreciação dos veículos	Total de quilometragem usada	Administrativas e comerciais; Envase Rotulagem e lacre Inspeção Higienização Descarregamento
Depreciação do maquinário	Número de máquinas	Administrativas e comerciais; Envase Rotulagem e lacre Inspeção Higienização Descarregamento
Depreciação dos computadores	Número de computadores	Administrativas e comerciais; Envase Rotulagem e lacre Inspeção Higienização Descarregamento

Fonte: Autor (2021)

Observando o Quadro 31, nota-se quais atividades foram definidas como principais e a partir disso, foi realizada a alocação de todos os custos fixos da empresa e destinado um direcionador para cada um dos recursos apresentados. Os direcionadores definidos nesta etapa serão utilizados na etapa seguinte para atribuir os custos fixos a cada atividade definida

5.2.3.2 . Atribuição dos Custos Fixos às atividades

Nesta etapa, conforme citado, foi utilizado como base os direcionadores delimitados anteriormente para alocar os Custos Fixos em cada atividade principal, conforme apresentam os Quadro 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38 e 39.

Quadro 32 - Alocação dos Custos Fixos - Direcionador Salários e encargos

SALÁRIOS E ENCARGOS			
Atividade	Número de pessoal utilizado	Custo total	Custo por atividade
Administrativas e comerciais	1	R\$158.840,00	R\$ 12.218,46
Envase	2		R\$ 24.436,92
Rotulagem e lacre	3		R\$ 36.655,38
Higienização	2		R\$ 24.436,92
Inspeção	2		R\$ 24.436,92
Descarregamento	3		R\$ 36.655,38

Fonte: Autor (2021)

Quadro 33 - Alocação dos Custos Fixos - Direcionador Energia

ENERGIA			
Atividade	Utilização de Área m2	Custo total	Custo por atividade
Administrativas e comerciais	16	R\$63.385,04	R\$ 1.965,43
Envase	140		R\$ 17.197,49
Rotulagem e lacre	60		R\$ 7.370,35
Higienização	100		R\$ 12.283,92
Inspeção	80		R\$ 9.827,14
Descarregamento	120		R\$ 14.740,71

Fonte: Autor (2021)

Quadro 34 - Alocação dos Custos Fixos - Direcionador Água

ÁGUA			
Atividade	Utilização de Área m2	Custo total	Custo por atividade
Administrativas e comerciais	16	R\$22.819,44	R\$ 707,58
Envase	140		R\$ 6.191,32
Rotulagem e lacre	60		R\$ 2.653,42
Higienização	100		R\$ 4.422,37
Inspeção	80		R\$ 3.537,90
Descarregamento	120		R\$ 5.306,85

Fonte: Autor (2021)

Quadro 35 - Alocação dos Custos Fixos - Direccionador Internet

INTERNET			
Atividade	Número de computadores com acesso à internet	Custo total	Custo por atividade
Administrativas e comerciais	1	R\$1.235,00	R\$ 1.235,00
Envase	0		R\$ -
Rotulagem e lacre	0		R\$ -
Higienização	0		R\$ -
Inspeção	0		R\$ -
Descarregamento	0		R\$ -

Fonte: Autor (2021)

Quadro 36 - Alocação dos Custos Fixos - Direccionador Material de limpeza

MATERIAL DE LIMPEZA			
Atividade	Utilização de Área m2	Custo total	Custo por atividade
Administrativas e comerciais	16	R\$4.736,99	R\$ 146,88
Envase	140		R\$ 1.285,23
Rotulagem e lacre	60		R\$ 550,81
Higienização	100		R\$ 918,02
Inspeção	80		R\$ 734,42
Descarregamento	120		R\$ 1.101,63

Fonte: Autor (2021)

Quadro 37 - Alocação dos Custos Fixos - Direccionador Combustível/Depreciação dos veículos

COMBUSTÍVEL/DEPRECIÇÃO DOS VEÍCULOS			
Atividade	Total de quilometragem usada	Custo total	Custo por atividade
Administrativas e comerciais	2000	R\$93.260,80	R\$ 46.630,40
Envase	0		R\$ -
Rotulagem e lacre	0		R\$ -
Higienização	0		R\$ -
Inspeção	0		R\$ -
Descarregamento	2000		R\$ 46.630,40

Fonte: Autor (2021)

Quadro 38 - Alocação dos Custos Fixos - Direccionador Manutenção dos veículos

MANUTENÇÃO DOS VEÍCULOS			
Atividade	Total de quilometragem usada	Custo total	Custo por atividade
Administrativas e comerciais	2000	R\$5.000,00	R\$ 2.500,00
Envase	0		R\$ -
Rotulagem e lacre	0		R\$ -
Higienização	0		R\$ -
Inspeção	0		R\$ -
Descarregamento	2000		R\$ 2.500,00

Fonte: Autor (2021)

Quadro 39 - Alocação dos Custos Fixos - Direcionador Depreciação do maquinário

DEPRECIÇÃO DO MAQUINÁRIO			
Atividade	Número de máquinas	Custo total	Custo de por atividade
Administrativas e comerciais	0	R\$2.000,00	R\$ -
Envase	3		R\$ 750,00
Rotulagem e lacre	1		R\$ 250,00
Higienização	2		R\$ 500,00
Inspeção	1		R\$ 250,00
Descarregamento	1		R\$ 250,00

Fonte: Autor (2021)

A construção destes Quadros se deu através do cálculo que definia a parcela do valor total que seria destinada a cada funcionário envolvido na tarefa. Depois de definidos os custos das atividades, foi realizado o somatório dos custos por atividade, possibilitando alocar todos os produtos, tais valores estão no Quadro 40.

Quadro 40 - Somatório dos custos por atividade

ATIVIDADE	TOTAL
Administrativas e comerciais	R\$ 65.403,75
Envase	R\$ 49.860,97
Rotulagem e lacre	R\$ 47.479,97
Higienização	R\$ 41.643,22
Inspeção	R\$ 38.786,38
Descarregamento	R\$ 107.184,96
	R\$ 350.359,25

Fonte: Autor (2021)

Conhecido o montante destinado a cada atividade, a próxima etapa consistiu em atribuir aos produtos os valores de Custos Fixos e Despesas.

5.2.3.3 Atribuição dos Custos Fixos e Despesas aos produtos

Para atribuir os custos e despesas aos produtos, foi definido como direcionador o volume de produção e venda, que correspondia a 60.000 unidades de garrações e 70.000 unidades de garrafinhas por mês, conforme apresentado pelos Quadros 41 e 42.

Quadro 41 - Atribuição dos Custos Fixos aos produtos

ATIVIDADE	CUSTO POR ATIVIDADE	DIRECIONADORES		VALOR TOTAL DAS ATIVIDADES
		GARRAFÕES	GARRAFINHAS	
Administrativas e comerciais	R\$ 65.403,65	R\$ 30.186,30	R\$ 35.217,35	R\$ 65.403,65
Envase	R\$ 49.860,97	R\$ 23.012,76	R\$ 26.848,21	R\$ 49.860,97
Rotulagem e lacre	R\$ 47.479,97	R\$ 21.913,83	R\$ 25.566,14	R\$ 47.479,97
Higienização	R\$ 41.643,22	R\$ 41.643,22	-	R\$ 41.643,22
Inspeção	R\$ 38.786,38	R\$ 17.901,41	R\$ 20.884,97	R\$ 38.786,38
Descarregamento	R\$ 107.184,96	R\$ 107.184,96	-	R\$ 107.184,96
TOTAL	R\$ 350.359,15	60000	70000	130000

Fonte: Autor (2021)

Quadro 42 - Atribuição das Despesas aos produtos

DESPESAS	VALOR	DIRECIONADORES	
		GARRAFÃO	GARRAFINHA
		Volume de produção	Volume de produção
Software	R\$ 9.501,00	4385,08	5115,92
Suporte técnico	R\$ 953,00	439,85	513,15
Publicidade	R\$ 5.701,00	2631,23	3069,77
TOTAL	R\$ 16.155,00	7456,15	8698,85

Fonte: Autor (2021)

Finalizada essa etapa, todos os valores necessários para a aplicação do custeio ABC já foram obtidos, desse modo na etapa seguinte será apresentada a modelagem do método de custeio ABC.

5.2.3.4 Modelagem do Método de Custeio ABC

Posteriormente a apuração de todos os dados mencionados anteriormente, foi realizada a modelagem do custeio ABC, aplicando todos os valores obtidos nos seus respectivos campos, possibilitando assim um diagnóstico mais assertivo acerca do que é praticado pela empresa atualmente, conforme visto no Quadro 43.

Quadro 43 - Modelagem Custeio ABC – Empresa Beta

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES AMPLIADO (COM DESPESAS)	GARRAFÃO		GARRAFINHAS	
	R\$	%	R\$	%
Preço de Venda Líquido	R\$ 26,00		R\$ 1,00	
Volume de Produção	1140000		1330000	
Receita Líquida por Tipo de Produto	R\$ 29.640.000,00		R\$ 1.330.000,00	
Custos diretos	R\$ 11,95		R\$ 0,45	
Custo Unitário 1	R\$ 11,95		R\$ 0,45	
Margem de Contribuição Unitária	R\$ 14,05	54,03%	R\$ 0,55	55,00%
Custo Total (por produto) Administrativas e comerciais	R\$ 30.186,30		R\$ 35.217,35	
Custo Total (por produto) Envase	R\$ 23.012,76		R\$ 26.848,21	
Custo Total (por produto) Rotulagem e lacre	R\$ 21.913,83		R\$ 25.566,14	
Custo Total (por produto) Higienização	R\$ 41.643,22		R\$ -	
Custo Total (por produto) Inspeção	R\$ 17.901,41		R\$ 20.884,97	
Custo Total (por produto) Descarregamento	R\$ 107.184,96		R\$ -	
Custo Total das Atividades	R\$ 241.842,48		R\$ 108.516,67	
Custo Unitário das Atividades	R\$ 0,21		R\$ 0,08	
Custo Unitário 2 (pelo ABC)	R\$ 12,16		R\$ 0,53	
Margem Bruta Unitária 1	R\$ 13,84	53,22%	R\$ 0,47	46,84%
Margem Bruta Total (por produto) 1	R\$ 15.775.157,52	96,20%	R\$ 622.983,33	3,80%
Despesas totais das atividades por produto	R\$ 7.456,15		R\$ 8.698,84	
Despesa Unitário das Atividades (por produto)	R\$ 0,01		R\$ 0,01	
"Custo" Unitário 3 (pelo ABC Ampliado com Despesas)	R\$ 12,17		R\$ 0,54	
Margem Bruta Unitária 2	R\$ 13,83	53,20%	R\$ 0,46	46,19%
Margem Bruta Total (por produto) 2	R\$ 15.767.701,37	96,25%	R\$ 614.284,49	3,75%
Despesas do Período (JÁ FORAM ALOCADAS AOS PRODUTOS)	R\$0,00			
LAIR	R\$16.381.985,86			

Fonte: Autor (2021)

5.2.4 Margem de Contribuição dos produtos da Empresa Beta

Para definir o valor da margem de contribuição, cuja definição foi apresentada nos resultados da Empresa Alfa, foi utilizada a MCU dos dois produtos e em seguida, dividiu-se pela soma dos preços de venda, resultando em uma MC de 54,07%, apresentada no Quadro 44.

Quadro 44 - Cálculo da Margem de Contribuição da Empresa Beta

MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA		
Somatório MCU individual	Somatório PV	Margem de Contribuição
R\$ 14,60	R\$ 27,00	54,07%

Fonte: Autor (2021)

Com o valor da MC apresentado no Quadro 44, percebe-se o quão próximo seu valor é da margem de contribuição unitária dos produtos. Com o valor definido da margem de contribuição, foi calculado o valor do ponto de equilíbrio contábil da empresa, apresentado a seguir.

5.2.5 Determinação do Ponto de Equilíbrio da Empresa Beta

Para a entidade conhecer o número mínimo de vendas para cobrir todos os custos, foi calculado o ponto de equilíbrio contábil, levando em consideração todos os custos e despesas fixas, assim como a margem de contribuição obtida anteriormente. Assim, o Quadro 45 apresenta o PEC da Empresa Beta.

Quadro 45 - Cálculo do Ponto de Equilíbrio Contábil da Empresa Beta

PONTO DE EQUILÍBRIO CONTÁBIL			
CUSTOS E DESPESAS FIXAS		MC	PEC - PERÍODO
Salários	R\$ 158.840,00	54,07%	R\$ 679.543,68
Energia	R\$ 63.385,04		
Água	R\$ 22.819,44		
Internet	R\$ 1.235,00		
Material de limpeza	R\$ 4.736,99		
Combustível e depreciação	R\$ 93.260,80		
Manutenção dos veículos	R\$ 5.000,00		
Depreciação do maquinário	R\$ 2.000,00		
Software	R\$ 9.500,00		
Suporte técnico	R\$ 952,00		
Publicidade	R\$ 5.700,00		
TOTAL	R\$ 367.429,27		

Fonte: Autor (2021)

O valor do PEC definido acima, corresponde a divisão entre o total de custos e despesas fixas e a margem de contribuição, resultando em um total de R\$ 679.543,68 (Seiscentos de setenta e nove mil quinhentos e quarenta e três e sessenta e oito centavos), esse total corresponde a quantia que a empresa deve faturar no período para não ter prejuízo.

5.3 Empresa Ômega

De acordo com as análises desenvolvidas a partir dos dados coletados na organização e baseando-se no que está presente na literatura, foi selecionado o método de custeio por absorção para ser aplicado na Empresa Ômega, essa escolha foi embasada nas informações obtidas, essas apresentavam os custos indiretos como os responsáveis pela maior parcela dos custos totais da empresa. Juntamente a isso, a academia dispõe de apenas uma modalidade para seus alunos, inviabilizando a aplicação do custeio ABC, já que nesse método são analisadas as diversas atividades da organização para definir o valor de custo referente a cada tarefa efetuada. Vale evidenciar que o custeio baseado em atividades se mostrou presente em inúmeros estudos mencionados na revisão da literatura, porém as empresas operavam com diversas modalidades oferecidas aos alunos, diferente da organização analisada. Diante disso, o Quadro 46 caracteriza pontos relevantes do custeio por absorção que foram constatados em estudos presentes na literatura e vistos como essenciais na decisão do método a ser utilizado.

Quadro 46 - Particularidades do custeio por absorção presente nos estudos

AUTOR (ANO)	CRITÉRIOS DE ESCOLHA
Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012)	<ul style="list-style-type: none"> ○ Atender à legislação do imposto de renda ○ Alocação de custos diretos e indiretos ○ Análise das atividades que consomem mais recursos ○ Controle de gastos ○ Menor custo de implementação ○ Auxílio à tomada de decisões
Rodrigues <i>et al.</i> , (2017)	<ul style="list-style-type: none"> ○ Custear as salas para locação ○ Ratear os custos indiretos ○ Incorporar todos os custos aos produtos e serviços ○ Formação de preço de venda
Bandeira <i>et al.</i> , (2017)	<ul style="list-style-type: none"> ○ Cumprir à legislação fiscal ○ Gerar informações para a gerência ○ Separar custos e despesas ○ Controlar os custos da organização

Fonte: Autor (2021)

Os estudos levantados na literatura (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012; BANDEIRA *et al.*, 2017; RODRIGUES *et al.*, 2017) evidenciam a importância e aplicabilidade do método. Para realizar a modelagem do custeio por absorção, diversos procedimentos precisaram ser efetuados, almejando obter os dados necessários. Diante disso, todas as etapas necessárias serão detalhadas adiante.

5.3.1 Levantamento dos Gastos da Empresa Ômega

Introduzindo o processo de análise da Empresa Ômega, os primeiros dados coletados foram os gastos da empresa, assim como para as outras organizações, nessa também foi seguida a definição de Bornia (2010), essa já mencionada anteriormente. Os valores obtidos englobaram o período de fevereiro de 2019 a março de 2020 e as informações referentes aos funcionários, como seus cargos e remuneração, tais dados estão explícitos no Quadros 47 e 48 a seguir.

Quadro 47- Modelo sugerido para acompanhamento dos Gastos - 2019

ACOMPANHAMENTO DOS GASTOS											
PERÍODO/ GASTOS	FEV/19	MAR/19	ABR/19	MAI/19	JUN/19	JUL/19	AGO/19	SET/19	OUT/19	NOV/19	DEZ/19
Energia	R\$ 828,00	R\$ 850,25	R\$ 855,30	R\$ 848,30	R\$ 853,40	R\$ 855,44	R\$ 840,27	R\$ 848,35	R\$ 860,25	R\$ 870,30	R\$ 880,40
Água	R\$ 190,28	R\$ 188,55	R\$ 192,45	R\$ 186,30	R\$ 185,58	R\$ 193,12	R\$ 197,62	R\$ 180,97	R\$ 184,33	R\$ 197,14	R\$ 180,56
Internet	R\$ 65,00										
Serviços diversos Técnicos e etc.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Limpeza	R\$ 120,00	R\$ 110,00	R\$ 130,00	R\$ 140,00	R\$ 145,00	R\$ 125,00	R\$ 145,00	R\$ 130,00	R\$ 120,00	R\$ 125,00	R\$ 133,00
Manutenção das máquinas	R\$ 300,00	-	-	R\$ 350,00	-	-	R\$ 420,00	R\$ 650,00	-	-	-
Aluguel do prédio	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Combustível do veículos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Manutenção dos veículos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<i>Software</i>	R\$ 300,00										
Valor de impostos	R\$ 370,00	R\$ 383,00	R\$ 393,00	R\$ 355,00	R\$ 325,00	R\$ 384,30	R\$ 387,40	R\$ 399,25	R\$ 383,75	R\$ 324,75	R\$ 330,50

Fonte: Autor (2021)

Quadro 48 - Modelo sugerido para acompanhamento dos Gastos - 2020

PLANILHA DE GASTOS			
PERÍODO/ GASTOS	JAN/20	FEV/20	MAR/20
Energia	R\$ 880,10	R\$ 830,40	R\$ 850,25
Água	R\$ 182,99	R\$ 191,47	R\$ 194,08
Internet	R\$ 65,00	R\$ 65,00	R\$ 65,00
Serviços diversos Técnicos e etc.	-	-	-
Limpeza	R\$ 156,00	R\$ 130,00	R\$ 140,00
Manutenção das máquinas	R\$ 350,00	R\$ 370,00	-
Aluguel do prédio	-	-	-
Combustível do veículos	-	-	-
Manutenção dos veículos	-	-	-
<i>Software</i>	R\$ 300,00	R\$ 300,00	R\$ 300,00
Valor de impostos	R\$ 380,70	R\$ 370,25	R\$ 380,25

Fonte: Autor (2021)

Com os valores informados no quadro acima, foi possível analisar o montante dos gastos no período de cada variável analisada. Em conjunto com os valores dos gastos da empresa, também foram coletados os dados do acerca dos colaboradores da organização, esses dispostos no Quadro 49.

Quadro 49- Informações dos funcionários da Empresa Ômega

RELAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS		
NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS	FUNÇÃO	REMUNERAÇÃO INDIVIDUAL
2	Recepcionista	R\$ 1.045,00
1	Gerente	R\$ 2.090,00
3	<i>Personal Trainer</i>	R\$ 1.100,00

Fonte: Autor (2021)

5.3.2 Classificação dos Gastos da Empresa Ômega

Após a conclusão da coleta de informações, deu-se início ao cálculo do Custo com Mão de Obra Direta (MOD), vale ressaltar que nessa fase os cálculos foram divididos em duas partes, a primeira referente ao colaborador que atuava em dois cargos, gerente e *personal trainer* e a segunda, aos outros *personal trainers* que atuavam na empresa. Adiante, serão apresentados os valores de custo por hora e MOD para os funcionários.

5.3.2.1 Cálculo do valor da hora do Gerente/Personal

Para obter o valor de custo da hora do funcionário, foram levantados todos os dias em que ele trabalhou no período do estudo, totalizando 424 dias, subtraídos os 57 domingos, os 30 dias do período de férias e 22 feriados, abrangendo os nacionais, estaduais e municipais, após a dedução de todos os dias, restaram 315 dias à disposição do empregador. Sabendo disso, para determinar o número de horas trabalhadas em todo o período, foi calculado o produto entre os 315 dias à disposição do empregador e 8 horas, relativas a jornada diária de trabalho, resultando assim em um total de 2520 horas trabalhadas ao longo dos 14 meses.

Por fim, para chegar ao valor da hora do trabalhado, foi calculado o montante relativo ao salário no período, ou seja o produto entre R\$ 2.090,00 (Dois mil e noventa reais) e 14, chegando ao valor de R\$ 29.260,00 (Vinte e nove mil duzentos e sessenta reais), esse resultado foi dividido pelo total 2520 de horas, resultando no valor de R\$ 11,61 (Onze reais e sessenta e um centavos) por hora trabalhada. A estruturação das operações realizadas está apresentada no Quadro 50 a seguir.

Quadro 50 - Cálculo do valor da hora – Gerente/Personal

VALOR DA HORA – GERENTE/PERSONAL	
Número de dias no período	424
(-) Repouso semanais remunerados	-57
(-) 30 dias de férias	-30
(-) Feriados	-22
(=) Número máximo de dias a disposição do empregador	315
(x) Jornada de trabalho diária (horas)	8
(=) Total de horas trabalhadas no período	2520
Valor do salário total no período	R\$ 29.260,00
Valor da hora	R\$ 11,61

Fonte: Autor (2021)

Seguindo com o processo de modelagem, depois de obter os valores citados acima, buscou-se saber quantas horas semanais o empregado trabalhava como gerente e quantas delas ele destinava para exercer a outra função. No total, o colaborador estava à disposição da empresa por 48 horas semanais, divididas em 8 horas diárias de segunda a sábado, onde diariamente 2 horas eram destinadas a atuação como gerente e 6 horas o funcionário trabalhava como *personal trainer*, quanto ao total semanal, 10 horas eram destinadas as atividades de gerente e as 38 horas restantes o funcionário atuava como

personal na academia. Dessa forma, ao calcularmos o total de horas destinadas a cada função em todo o período, obtemos os valores presentes no Quadro 51.

Quadro 51 - Total de horas trabalhadas por função

HORAS TRABALHADAS POR FUNÇÃO	
Cargo	Horas trabalhadas
<i>Personal</i>	1890
Gerente	630
TOTAL DE HORAS TRABALHADAS	2520

Fonte: Autor (2021)

Os valores totais do quadro acima foram obtidos através da multiplicação entre o número de dias à disposição do empregador pelo número de horas destinadas a cada função.

Assim, com o valor de R\$ 11,61 (Onze reais e sessenta e um centavos), relativos ao custo da hora do funcionário e o total de horas destinada a cada cargo, foi obtido o montante de remuneração referente as duas atuações do colaborador, para isso foi multiplicado o valor da hora, pelo total de horas destinados a cada função, resultando nos totais que constam no Quadro 52.

Quadro 52 - Total de remuneração por cargo

REMUNERAÇÃO TOTAL POR CARGO	
Cargo	Remuneração total
Gerente	R\$ 7.315,00
<i>Personal</i>	R\$ 21.945,00
Total	R\$ 29.260,00

Fonte: Autor (2021)

5.3.2.2 Cálculo do Custo de Mão de Obra Direta (MOD) do Gerente/Personal

Dando continuidade as aplicações, buscou-se definir o valor de Custo com Mão de Obra Direta (MOD) relativo ao funcionário que atuava nas duas funções. Primeiramente, foi calculado o valor da remuneração anual do empregado, para isso foram alocados: os salários, repousos semanais, férias, 13º salário, adicional constitucional de férias e feriados, conforme pode-se observar no Quadro 53.

Quadro 53 - Valor remuneração anual do funcionário gerente/*personal*

REMUNERAÇÃO ANUAL DO EMPREGADO	
Salários: 1890h x R\$ 11,61	R\$ 21.945,00
Repouso semanais: 57 x 8h = 456h x R\$ 11,61	R\$ 5.294,16
Férias: 30 dias x 8h = 240h x R\$ 11,61	R\$ 2.786,40
13º Salário: 240h x R\$ 11,61	R\$ 2.786,40
Adicional Constitucional de Férias: (1/3 das férias)	R\$ 928,80
Feridos: 22 x 8h = 176h x R\$ 11,61	R\$ 2.043,36
TOTAL	R\$ 35.784,12

Fonte: Autor (2021)

Após realizar as operações descritas no Quadro acima, obtemos que a remuneração do empregado no período totalizou R\$ 35.784,12 (Trinta e cinco mil, setecentos e oitenta e quatro reais e doze centavos). Além das informações presentes no Quadro 53, também é necessário realizar o cálculo das contribuições, na empresa em questão, a contribuição presente é o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), correspondendo a uma taxa de 8%, isso posto, somando o valor da remuneração total do funcionário na função de *personal* com o correspondente aos 8%, obtemos o montante exposto no Quadro 54.

Quadro 54 - Gasto anual para o empregador

GASTO TOTAL ANUAL PARA O EMPREGADOR	
Total de remuneração anual	R\$ 21.945,00
Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)	R\$ 1.755,60
GASTO TOTAL	R\$ 23.700,60

Fonte: Autor (2021)

Diante do valor obtido, pôde-se descobrir qual o custo por hora efetivamente trabalhada pelo profissional, apresenta-se esse valor no Quadro 55.

Quadro 55 - Custo por hora efetivamente trabalhada

CUSTO POR HORA EFETIVAMENTE TRABALHADA	
Gasto total anual para o empregador	R\$ 23.700,60
Total de horas trabalhadas no período	1890
CUSTO POR HORA TRABALHADA	R\$ 12,54

Fonte: Autor (2021)

Assim, o valor efetivo por cada hora trabalhada do colaborador analisado é de R\$ 12,54 (Doze reais e cinquenta e quatro centavos), resultante da divisão entre o gasto total anual para o empregador, pelo total de horas trabalhadas no período.

5.3.2.3 Cálculo do valor da hora dos *Personal trainers* restantes

As etapas realizadas anteriormente para o colaborador que exercia duas funções visando definir qual o valor da hora trabalhada e os procedimentos para o cálculo do MOD, serão realizadas novamente, porém para os outros três *personal trainers* que atuam na Empresa Ômega.

Assim, para atingir o valor da hora dos outros colaboradores, seguiu-se a ideia apresentada no Quadro 50, considerando semelhantes os todos os valores que constam no Quadro, exceto o montante recebido, que para esta etapa totaliza R\$ 15.400,00 (Quinze mil e quatrocentos reais), esses obtidos através do produto entre os 14 meses de análise pela valor de R\$ 1.100 (Um mil e cem reais) correspondentes ao salário de cada *personal*. É importante mencionar que essa quantia é referente a um colaborador, porém na empresa atuam três *personal trainers*, somando juntos R\$ 46.200,00 (Quarenta e seis mil e duzentos reais) no intervalo de tempo analisado. Abaixo no Quadro 56 é exibido o valor da hora para um *personal*.

Quadro 56 - Valor da hora - *Personal trainer*

VALOR DA HORA – PERSONAL TRAINER	
Número de dias no período	424
(-) Repouso semanais remunerados	-57
(-) 30 dias de férias	-30
(-) Feriados	-22
(=) Número máximo de dias a disposição do empregador	315
(x) Jornada de trabalho diária (horas)	8
(=) Total de horas trabalhadas no período	2520
Valor do salário total no período	R\$ 15.400,00
Valor da hora	R\$ 6,11

Fonte: Autor (2021)

De acordo com o obtido, o valor da hora de cada um dos outros *personal trainers* é de R\$ 6,11 (Seis reais e onze centavos), calculados a partir das operações indicadas no Quadro acima.

5.3.2.4 Cálculo do Custo de Mão de Obra Direta (MOD) dos *Personal trainers* restantes

Em sequência, buscou-se identificar qual o valor de Custo com Mão de Obra Direta (MOD) de um *personal*, visto que conhecendo o valor de apenas um, triplicando obtemos o de todos os colaboradores dessa função. Assim, inicialmente buscou-se definir o

valor da remuneração anual de um colaborador do cargo, para isso foram organizados as informações necessárias, que consistiram em: salários, repouso semanais, férias, 13º salário, adicional constitucional de férias e feriados, essas informações estão no Quadro 57.

Quadro 57 - Valor remuneração anual do funcionário *personal*

REMUNERAÇÃO ANUAL DO EMPREGADO	
Salários: 2520h x R\$ 6,11	R\$ 15.397,20
Repouso semanais: 57 x 8h = 456h x R\$ 6,11	R\$ 2.786,16
Férias: 30 dias x 8h = 240h x R\$ 6,11	R\$ 1.466,40
13º Salário: 240h x R\$ 6,11	R\$ 1.466,40
Adicional Constitucional de Férias: (1/3 das férias)	R\$ 488,80
Feridos: 22 x 8h = 176h x R\$ 6,11	R\$ 1.075,36
TOTAL	R\$ 22.680,32

Fonte: Autor (2021)

Depois de obter todos os valores indicados no Quadro 57, o total da remuneração anual de um *personal trainer* foi de R\$ 22.680,32 (Vinte e dois mil seiscentos e oitenta reais e trinta e dois centavos). Além dos dados expostos no Quadro 57, foi necessário realizar o cálculo das contribuições e como se trata da mesma organização, a contribuição presente é o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), que corresponde a uma taxa de 8%, desse modo, adicionando o valor da remuneração total do *personal* com o valor que corresponde aos 8%, obtemos o valor que consta no Quadro 58.

Quadro 58 - Gasto anual para o empregador com um *personal*

GASTO TOTAL ANUAL PARA O EMPREGADOR	
Total de remuneração anual	R\$ 15.400,00
Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)	R\$ 1.232,00
GASTO TOTAL	R\$ 16.632,00

Fonte: Autor (2021)

Conhecido o valor do gasto total com um *personal*, foi possível determinar o custo por hora efetivamente trabalhada pelo funcionário, resultando em R\$ 6,60 (Seis reais e sessenta centavos) esse valor está presente no Quadro 59.

Quadro 59 - Custo por hora efetivamente trabalhada para um *personal*

CUSTO POR HORA EFETIVAMENTE TRABALHADA	
Gasto total anual para o empregador	R\$ 16.632,00
Total de horas trabalhadas no período	2520
CUSTO POR HORA TRABALHADA	R\$ 6,60

Fonte: Autor (2021)

Mediante ao apresentado, finaliza-se o processo do cálculo do valor da hora e MOD para o gerente e *personal*, bem como para os demais *personal trainers* da organização.

Retomando o que foi mencionado, a Empresa Ômega tem em sua equipe de colaboradores três *personal trainers*, assim os valores obtidos nas duas últimas seções devem ser triplicados de modo a resultar no total referente aos funcionários. Posto isso, para uma melhor análise dos valores, o Quadro 60 sintetiza os montantes obtidos individualmente e apresenta os total para os três colaboradores.

Quadro 60 - Valores resultantes para os três *personal trainers*

	CÁLCULO PARA OS TRÊS PERSONAL TRAINERS	
	<i>1 Personal trainer</i>	<i>3 Personal trainers</i>
Valor da hora	R\$ 6,11	R\$ 18,33
Remuneração anual do empregado	R\$ 22.680,32	R\$ 68.040,96
Gasto total anual para o empregador	R\$ 16.632,00	R\$ 49.896,00
Custo por hora efetivamente trabalhada	R\$ 6,60	R\$ 19,80

Fonte: Autor (2021)

Conhecidos todos os gastos da Empresa Ômega, a etapa consistiu em sua alocação de acordo com o tipo. Desse modo, os gastos da organização foram segmentados em custos indiretos, custos diretos e despesas, conforme apresenta o Quadro 61.

Quadro 61 - Classificação dos Gastos da Empresa Ômega

CLASSIFICAÇÃO DOS GASTOS					
CUSTOS INDIRETOS	VALOR	CUSTOS DIRETO	VALOR	DESPESAS	VALOR
Energia	R\$ 11.995,01	Salário - <i>Personal trainers</i>	R\$ 46.200,00	Publicidade	R\$ 980,00
Água	R\$ 2.645,44	Salário - <i>Personal trainer</i>	R\$ 21.945,00	Software	R\$ 4.200,00
Internet	R\$ 910,00			Salário - Recepcionistas	R\$ 29.260,00
Manutenção das máquinas	R\$ 2.440,00			Salário - Gerente	R\$ 7.315,00
Material de limpeza	R\$ 1.849,00				
TOTAL	R\$ 19.839,45	TOTAL	R\$ 68.145,00	TOTAL	R\$ 41.755,00

Fonte: Autor (2021)

5.3.3 Definição dos Custos Indiretos de Fabricação (CIF) da Empresa Ômega

Os dados referentes aos Custos Diretos foram todos calculados em etapas anteriores ou foram cedidos pelos gestores da organização na etapa da coleta de dados, o valor de MOD do *Personal 1*, foi obtido no Quadro 50, corresponde ao valor da hora do funcionário que é gerente e *personal*, o valor de MOD, refere-se ao valor da hora dos outros *personal trainers* da organização, apresentado no Quadro 56, a quantidade durante o período refere-se a média de alunos ativos em cada planos, e por fim, o preço de venda líquido é correspondente ao valor da mensalidade de cada plano oferecido pela Empresa Ômega.

A partir dessas informações pôde-se desenvolver a planilha de Custos Indiretos de Fabricação (CIF), que assume um caráter de alta importância para a realização da modelagem final, bem como de demonstrar quais os atuais custos indiretos da empresa. Como base de rateio, foi utilizado o valor de MOD e a partir disso foi obtido o custo de CIF total e o valor de CIF por plano, essas informações constam no Quadro 62.

Quadro 62 - Custos Indiretos de Fabricação (CIF) da Empresa Ômega

CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO - CIF							
BASE DE RATEIO: R\$ MOD							
	PLANO MENSAL	PLANO ESTUDANTE	PLANO FID (SEMESTRAL)	PLANO FID (ANUAL)	PLANO EMPRESA	PLANO FUNCIONÁRIO	PLANO MILITAR
CIF do período	R\$19.839,45						
Quantidade de alunos no período	5.964						
Taxa de Rateio (R\$ / Total de alunos)	R\$3,33						
Total de alunos por planos	1.064	1.414	70	0	2.366	238	812
Custo de CIF TOTAL	R\$ 3.539,43	R\$ 4.703,72	R\$ 232,86	0	R\$ 7.870,58	R\$ 791,72	R\$ 2.701,15
CIF alocado por plano	R\$ 3,33	R\$ 3,33	R\$ 3,33	R\$ 0,00	R\$ 3,33	R\$ 3,33	R\$ 3,33

Fonte: Autor (2021)

Analisando os dados que compõem o Quadro 62, temos o CIF do período, referente ao montante de custos indiretos listados no Quadro 61, na sequência a quantidade de alunos do período é a junção do total de alunos por planos. Assim, realizando a divisão entre o CIF e a quantidade de aluno, ambos do período, é obtida a taxa de rateio, seguindo, são alocados a média de alunos do período de cada plano e multiplicando esse valor pela taxa de rateio, se obtém o custo de CIF Total, por fim, dividindo o valor do custo de CIF Total pelo total de alunos de cada plano, se define o valor do CIF alocado por plano.

5.3.4 Modelagem do Método de Custeio por Absorção

Mediante o exposto, a etapa final poderia ser desenvolvida, essa consistia no desenvolvimento da modelagem de aplicação do método de custeio, conforme citado, foi definido para a Empresa Ômega a utilização do método de custeio por absorção, de acordo com a justificativa já apresentada. Diante disso, os Quadros 63 e 64 detalham o processo de aplicação do método de custeio.

Quadro 63 - Modelagem Custeio por Absorção - Empresa Ômega

CUSTEIO POR ABSORÇÃO E CUSTEIO VARIÁVEL	PLANO MENSAL		PLANO ESTUDANTE		PLANO FIDELIDADE (SEMESTRAL)		PLANO FIDELIDADE (ANUAL)	
	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%
Preço de Venda Líquido	R\$ 70,00		R\$ 60,00		R\$ 60,00		R\$ 50,00	
Quantidade de alunos no período	1064		1414		70		0	
Receita Líquida por Tipo de Plano	R\$ 74.480,00		R\$ 84.840,00		R\$ 4.200,00		R\$ -	
Mão de Obra Direta (MOD) Unitária	R\$ 29,94		R\$ 29,94		R\$ 29,94			
Custo Unitário 1 (pelo Custeio Variável)	R\$ 29,94		R\$ 29,94		R\$ 29,94		R\$ -	
Margem de Contribuição Unitária	R\$ 40,06	57,23%	R\$ 30,06	50,10%	R\$ 30,06	50,10%	R\$ -	0,00%
Margem de Contribuição Total (por plano)	R\$ 42.623,84	23,45%	R\$ 42.504,84	23,38%	R\$ 2.104,20	1,16%	R\$ -	0,00%
Custos Indiretos de Fabricação (CIF) Total	R\$ 3.539,43		R\$ 4.703,72		R\$ 232,86		R\$ -	
Custos Indiretos de Fabricação (CIF) unitário	R\$ 3,33		R\$ 3,33		R\$ 3,33		R\$ -	
Custo Unitário 2 (pelo Custeio por Absorção)	R\$ 33,27		R\$ 33,27		R\$ 33,27		R\$ -	
Margem Bruta Unitária	R\$ 36,73	52,48%	R\$ 26,73	44,56%	R\$ 26,73	44,56%	R\$ -	0,00%
Margem Bruta Total (por plano)	R\$ 39.084,41	24,13%	R\$ 37.801,12	23,34%	R\$ 1.871,34	1,16%	R\$ -	0,00%
Despesas do Período	R\$41.755,00							
LAIR	R\$120.203,39							

Fonte: Autor (2021)

Quadro 64 - Modelagem Custeio por Absorção - Empresa Ômega

CUSTEIO POR ABSORÇÃO E CUSTEIO VARIÁVEL	PLANO EMPRESA		PLANO FUNCIONÁRIO		PLANO MILITAR	
	R\$	%	R\$	%	R\$	%
Preço de Venda Líquido	R\$ 60,00		R\$ 60,00		R\$ 50,00	
Quantidade de alunos no período	2366		238		812	
Receita Líquida por Tipo de Plano	R\$ 141.960,00		R\$ 14.280,00		R\$ 40.600,00	
Mão de Obra Direta (MOD) Unitária	R\$ 29,94		R\$ 29,94		R\$ 29,94	
Custo Unitário 1 (pelo Custeio Variável)	R\$ 29,94		R\$ 29,94		R\$ 29,94	
Margem de Contribuição Unitária	R\$ 30,06	50,10%	R\$ 30,06	50,10%	R\$ 20,06	40,12%
Margem de Contribuição Total (por plano)	R\$ 71.121,96	39,12%	R\$ 7.154,28	3,94%	R\$ 16.288,72	8,96%
Custos Indiretos de Fabricação (CIF) Total	R\$ 7.870,58		R\$ 791,72		R\$ 2.701,15	
Custos Indiretos de Fabricação (CIF) unitário	R\$ 3,33		R\$ 3,33		R\$ 3,33	
Custo Unitário 2 (pelo Custeio por Absorção)	R\$ 33,27		R\$ 33,27		R\$ 33,27	
Margem Bruta Unitária	R\$ 26,73	44,56%	R\$ 26,73	44,56%	R\$ 16,73	33,47%
Margem Bruta Total (por plano)	R\$ 63.251,38	39,05%	R\$ 6.362,56	3,93%	R\$ 13.587,57	8,39%
Despesas do Período	R\$41.755,00					
LAIR	R\$120.203,39					

Fonte: Autor (2021)

Tangendo a modelagem, primeiramente foi indicado o preço de venda de cada plano, seguindo da quantidade total de alunos em cada plano, a partir disso, pôde-se obter a receita líquida, cujo resultado é alcançado pelo produto entre essas duas variáveis. Seguindo, determinou-se o valor do MOD unitário, obtido pelo valor de Mão de Obra Direta dos funcionários, ou seja, o valor de MOD dos três *personal trainers* mais o MOD do colaborador que além de *personal* atua como gerente.

Após isso, foi posto o custo unitário definido pelo custeio variável, correspondente ao mesmo valor do MOD unitário, seguindo foi calculada a Margem de Contribuição unitária de cada plano, por meio da diferença entre o preço de venda líquido e o custo unitário pelo custeio variável, após conhecido o valor da Margem de Contribuição unitária, permitiu-se calcular o valor da Margem de Contribuição Total por plano, por meio da multiplicação da margem unitária pelo valor correspondente ao número de alunos de cada plano. Dessa forma, para as duas margens apresentadas foram calculados seus respectivos percentuais para futuras análises de participação de cada produto no lucro da empresa.

Os primeiros valores apresentados correspondem a modelagem do custeio variável, porém o método selecionado foi o custeio por absorção e para defini-lo é necessário desenvolver primeiramente o modelo de custeio variável. Isso posto, continuou-se a modelagem dos valores, alocando os Custos Indiretos de Fabricação total de cada plano, esses dados constam no Quadro 65, replicando-os para o modelo, conhecido esse valor, ele foi dividido pelo número de alunos, gerando os Custos Indiretos de Fabricação (CIF) unitário, que somados com o valor de MOD unitário, resultou no custo unitário pelo custeio por absorção. Buscando definir a Margem Bruta Unitária, foi deduzido o valor de custo unitário pelo custeio por absorção do preço de venda líquido, feito isso, foi realizada a multiplicação era a margem obtida pela quantidade de alunos em cada plano, resultando assim na Margem Bruta Total de cada plano da Empresa Ômega.

Por fim, foram alocados os valores das despesas do período para definir qual o valor do Lucro Antes do Imposto de Renda, para isso foram somadas todas as quantias de Margem Bruta Total resultantes da aplicação do custeio por absorção e seguido a isso, deduzido o montante das despesas do período, resultando em um LAIR de R\$ 120.203,39 (Cento e vinte mil duzentos e três e trinta e nove centavos).

5.3.5 Margem de contribuição Empresa Ômega

No que concerne o cálculo da Margem de Contribuição, percebe-se que três planos abrangem aproximadamente 90% da receita da empresa, esses, os planos mensais, estudante e empresa. Calcular a Margem de Contribuição foi um fator de extrema relevância para uma melhor análise do panorama da organização, visto a importância de os gestores conhecerem melhor a participação de cada plano nos resultados da empresa, além de servir como suporte para definição de estratégias. Uma análise geral acerca da Margem de Contribuição unitária mostra que praticamente todos os planos possuem um percentual satisfatório para a política da empresa, exceto o plano fidelidade (anual), que não registrou nenhuma matrícula de alunos, acarretando assim a nenhuma contribuição para os resultados.

Analisando a parcela de contribuição de cada plano frente ao total da organização, nota-se que além dos três planos que detêm quase toda a contribuição, é importante salientar a baixa participação dos planos restantes, o plano fidelidade, funcionário e militar, com respectivamente, 1,16%, 3,94% e 8,96%. Uma possível justificativa para esses valores, é o fato dos planos funcionário e militar, restringirem suas matrículas a uma pequena amostra, onde no primeiro apenas funcionários das empresas do grupo que administra a organização podem se matricular e neste último, a matrícula é destinada apenas para policiais, quanto ao plano fidelidade (semestral), um dos fatores que pode colaborar para o baixo percentual é o fato de que no ato da matrícula desse plano, o aluno deve efetuar o pagamento de seis meses, dessa forma, muito dos alunos mesmo permanecendo esse tempo na academia, optam pela seleção do plano mensal. Ademais, é perceptível a rentabilidade do negócio, mesmo com um dos planos não gerando tanto lucro para a organização, como consta no Quadro 65.

Quadro 65 - Margem de Contribuição Empresa Ômega

MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO - PLANOS ACADEMIA						
PLANOS	PREÇO DE VENDA	PREÇO DE CUSTO (CUSTEIO VARIÁVEL)	MCU (R\$)	MCU (%)	MCU TOTAL POR PLANO (%)	
Mensal	R\$ 70,00	R\$ 29,94	R\$ 40,06	57,23%	23,45%	
Estudante	R\$ 60,00	R\$ 29,94	R\$ 30,06	50,10%	23,38%	
Fidelidade (Semestral)	R\$ 60,00	R\$ 29,94	R\$ 30,06	50,10%	1,16%	
Fidelidade (Anual)	R\$ 50,00	R\$ -	R\$ -	0,00%	0,00%	
Empresa	R\$ 60,00	R\$ 29,94	R\$ 30,06	50,10%	39,12%	
Funcionário	R\$ 60,00	R\$ 29,94	R\$ 30,06	50,10%	3,94%	
Militar	R\$ 50,00	R\$ 29,94	R\$ 20,06	40,12%	8,96%	

Fonte: Autor (2021)

Após a análise da Margem de Contribuição, foram observados todos os valores acerca da Margem Bruta Unitária (MBU) e Margem Bruta Total (MBT) de cada plano, que contribuíram para um diagnóstico mais preciso acerca da parcela de contribuição de cada plano para o LAIR, valor que já foi definido na etapa da modelagem. Visando compactar os dados a respeito dos valores da MBU e MBT, apresenta-se o Quadro 66.

Quadro 66- Margem Bruta da Empresa Ômega

MARGEM BRUTA - PLANOS ACADEMIA					
PLANOS	PREÇO DE VENDA	PREÇO DE CUSTO (CUSTEIO POR ABSORÇÃO)	MBU (R\$)	MBU (%)	MBT POR PLANO (%)
Mensal	R\$ 70,00	R\$ 33,27	R\$ 36,73	52,48%	24,13%
Estudante	R\$ 60,00	R\$ 33,27	R\$ 26,73	44,56%	23,34%
Fidelidade (Semestral)	R\$ 60,00	R\$ 33,27	R\$ 26,73	44,56%	1,16%
Fidelidade (Anual)	R\$ 50,00	R\$ -	R\$ -	0,00%	0,00%
Empresa	R\$ 60,00	R\$ 33,27	R\$ 26,73	44,56%	39,05%
Funcionário	R\$ 60,00	R\$ 33,27	R\$ 26,73	44,56%	3,93%
Militar	R\$ 50,00	R\$ 33,27	R\$ 16,73	33,47%	8,39%

Fonte: Autor (2021)

Observando o Quadro acima, é perceptível que a variação entre as MCT e MBT foi baixa, continuando com os três planos já citados como grandes responsáveis pela quitação dos Custos Indiretos e com os outros planos ofertados com uma margem inferior a 10%.

Frente aos resultados alcançados para a Empresa Ômega, a retirada dos Planos Fidelidades (Semestral e Anual) é considerada oportuna, bem como a do Plano Funcionário, de modo que para os dois primeiros, a adesão de novos alunos é muito baixa, representando ínfima do total apurado, já para este último, uma possível solução para os colaboradores do grupo obterem desconto na mensalidade, seria no ato da matrícula, o aluno comprovar seu vínculo com alguma das organizações do grupo e a partir disso, seria dado um desconto que totalizasse o valor do plano que era oferecido anteriormente.

Por fim, buscou-se definir o valor da Margem de Contribuição do negócio, esse presente no Quadro 67, cujo seu valor é essencial para o cálculo do PEC, que será realizado adiante.

Quadro 67 - Cálculo da Margem de Contribuição da Empresa Ômega

MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA		
Somatório MCU individual	Somatório PV	Margem de Contribuição
R\$ 180,36	R\$ 360,00	50,10%

Fonte: Autor (2021)

Avaliando a MC apresentada no Quadro 67, observa-se que seu total é muito similar a Margem de Contribuição Unitária de todos os planos oferecidos pela empresa. A partir desse valor, será desenvolvido o processo para calcular o Ponto de Equilíbrio Contábil, apresentado a seguir.

5.3.6 Determinação do Ponto de Equilíbrio da Empresa Ômega

Assim como apresentado nos resultados das Empresas Alfa e Beta, para esta, também foi selecionado somente o PEC para aplicação, visando contribuir com informações pertinentes aos gestores. Conforme já mencionado nos cálculos do PEC das Empresas Alfa e Beta, este indicador assume papel de grande importância no processo decisório do negócio, assim como indica ao gestor o volume mínimo de vendas que deve ser realizada para não se operar em saldo devedor. Desse modo, no Quadro 68 está o valor do PEC da Empresa Ômega referente ao período do estudo.

Quadro 68- Cálculo do Ponto de Equilíbrio Contábil da Empresa Ômega

PONTO DE EQUILÍBRIO CONTÁBIL		
CUSTOS E DESPESAS FIXAS	MC	PEC – PERÍODO
Energia	R\$ 11.995,01	50,10% R\$ 122.943,01
Água	R\$ 2.645,44	
Internet	R\$ 910,00	
Manutenção das máquinas	R\$ 2.440,00	
Material de limpeza	R\$ 1.849,00	
Publicidade	R\$ 980,00	
Software	R\$ 4.200,00	
Salário - Recepcionistas	R\$ 29.260,00	
Salário - Gerente	R\$ 7.315,00	
TOTAL	R\$ 61.594,45	

Fonte: Autor (2021)

Observando o Quadro 71, percebe-se que o valor do PEC do período é R\$ 122.943,01 (Cento e vinte e dois mil novecentos e quarenta e três reais e um centavo),

referente ao valor mínimo que deve ser apurado para quitar todos os custos e despesas fixas e não acarretar um saldo negativo para o negócio.

5.4 A importância da gestão de custos nas empresas analisadas

Um diagnóstico preciso e claro acerca da situação do negócio é fundamental para o gestor tomar suas decisões, dessa forma a gestão de custos busca solucionar o que foi levantado anteriormente, fornecendo informações essenciais para o desenvolvimento da empresa, dados referentes a contribuição dos produtos, lucro e gastos são obtidos com o uso dessa ferramenta. Portanto, a gestão de custos busca compreender as informações relevantes para a entidade, possibilitando aos responsáveis uma administração baseada em seus custos (WOJCIECHOWSKI, 2017).

Sabendo disso, este estudo através da aplicação das ferramentas da gestão de custos, mais precisamente dos métodos de custeio, margem de contribuição e ponto de equilíbrio, obteve os resultados apresentados posteriormente nas empresas analisadas.

5.4.1 Na Empresa Alfa

Conforme já discutido, para esta empresa foi aplicado o método de custeio variável, fatores como o elevado *mix* de produtos e a necessidade de conhecer a contribuição de cada um deles, foram decisivos para a escolha, assim como as informações apresentadas nos estudos analisados que também utilizaram o método. A seguir, estão elencados no Quadro 69 os resultados obtidos na Empresa Alfa, juntamente com os autores que obtiveram os mesmos benefícios com a aplicação do método escolhido.

Quadro 69 – Comparativo de resultados da Empresa Alfa

BENEFÍCIOS	AUTORES
○ Definição da Margem de Contribuição	Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) Bandeira <i>et al.</i> ,(2017)
○ Análise de rentabilidade do negócio	Salles e Melz (2012) Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) Bandeira <i>et al.</i> ,(2017)
○ Estudo dos gastos da empresa	Salles e Melz (2012)
○ Definição do ponto de equilíbrio	Salles e Melz (2012) Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012)
○ Definição da margem de contribuição	Salles e Melz (2012) Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) Bandeira <i>et al.</i> ,(2017)
○ Auxílio no processo decisório	Salles e Melz (2012) Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) Bandeira <i>et al.</i> ,(2017)

Fonte: Autor (2021)

Segundo o Quadro 69, os resultados obtidos com o custeio variável neste trabalho se mostraram semelhantes com os obtidos nos estudos analisados, conforme pode-se observar que para cada benefício citado, é apresentado os autores que obtiveram os mesmos em seus estudos, esses, referem-se trabalhos analisados para embasar este.

5.4.2 Na Empresa Beta

O método de custeio escolhido para esta empresa foi o custeio ABC, buscando definir alguns fatores dentre eles, quais as atividades que apresentam o custo mais elevado para a empresa. Visando colaborar com o processo de seleção, foram observados também os estudos presentes na literatura que utilizaram o método, assim como as informações do negócio, visto que para uma boa escolha, é necessária uma investigação acerca das problemáticas presentes na organização e partir disso, define-se o método que melhor se adequa. Isso posto, o Quadro 70, lista os benefícios acarretados com a aplicação do método de custeio ABC na Empresa Beta.

Quadro 70 - Comparativo de resultados da Empresa Beta

BENEFÍCIOS	AUTORES						
○ Apuração dos custos das atividades	Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012)	Fonseca (2013)	Ríos-Manríquez, Colomina e Pastor (2014)	Rodrigues <i>et al.</i> , (2017)	Navarro, Waltrick e Vizcarra (2017)	Mascarelo, Pfüller e Federizzi (2017)	Araújo (2018)
○ Ferramenta de apoio a tomada de decisões	Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012)	Ríos-Manríquez, Colomina e Pastor (2014)	Rodrigues <i>et al.</i> , (2017)	Bandeira <i>et al.</i> , (2017)	Mascarelo, Pfüller e Federizzi (2017)	Araújo (2018)	
○ Identificar as principais atividades realizadas	Fonseca (2013)	Ríos-Manríquez, Colomina e Pastor (2014)					
○ Definir os custos das atividades	Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012)	Fonseca (2013)	Ríos-Manríquez, Colomina e Pastor (2014)	Rodrigues <i>et al.</i> , (2017)	Mascarelo, Pfüller e Federizzi (2017)	Araújo (2018)	
○ Possibilitar uma melhor visão do negócio	Rodrigues <i>et al.</i> , (2017)	Bandeira <i>et al.</i> , (2017)	Navarro, Waltrick e Vizcarra (2017)	Mascarelo, Pfüller e Federizzi (2017)	Araújo (2018)		

Fonte: Autor (2021)

Perante o exposto, nota-se que os resultados atingidos convergem com os alcançados pelos autores mencionados, fomentando o uso deste método frente as problemáticas abordadas.

5.4.3 Na Empresa Ômega

Para a empresa prestadora de serviço, foi selecionado o método de custeio por absorção, uma vez que os custos indiretos são os responsáveis pela maior parcela dos custos totais da empresa, junto a isso, os estudos verificados nas etapas anteriores, complementaram os critérios de escolha. Desse modo, após a aplicação do custeio por absorção foram observados os resultados obtidos e confrontados com os listados pelos outros autores, essa análise está disposta no Quadro 71.

Quadro 71 - Comparativo de resultados da Empresa Ômega

BENEFÍCIOS	AUTORES
○ Alocação de custos diretos e indiretos	Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012)
○ Controle dos gastos	Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) Bandeira <i>et al.</i> , (2017)
○ Auxílio à tomada de decisões	Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) Bandeira <i>et al.</i> , (2017)

Fonte: Autor (2021)

Observando os benefícios alcançados com o uso do custeio por absorção neste estudo e nos trabalhos analisados, percebe-se o grau de importância que o mesmo teve para futuras estratégias da Empresa Ômega.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As micro e pequenas empresas representam uma parcela significativa dos empreendimentos no Brasil, contribuindo diretamente com o panorama econômico e se destacando em indicadores como o Produto Interno Bruto (PIB). Dessa forma, uma boa gestão de custos é essencial para conhecer a situação do negócio independentemente de seu porte, a partir da aplicação dessa ferramenta os gestores podem direcionar estratégias embasadas nas informações obtidas, bem como tomar decisões buscando um melhor posicionamento da organização frente o mercado, visto que atualmente uma empresa que não tem potencial competitivo enfrenta grandes dificuldades para se manter mercado.

Este estudo teve como objetivo principal implantar a gestão de custos, através do uso dos métodos de custeio em três MPE's atuantes no interior do Ceará, onde a primeira atua no setor de panificação, a segunda no envase de água adicionada de sais e a terceira presta serviços, como uma academia de atividades físicas. A motivação para o desenvolvimento deste trabalho foi o fato dessas empresas não possuírem nenhuma ferramenta para gerir seus custos, baseando-se muitas vezes apenas no que é praticado pelos seus concorrentes, bem como em análises não exatas, visto a falta de dados para que isso ocorra. Isso posto, justificase a importância da implantação da gestão de custos como uma ferramenta de apoio a essas empresas e a tomada de decisões dos gestores.

O levantamento feito na literatura foi de suma importância, pois possibilitou a compreensão e esclarecimento a respeito do tema, de modo que diversas definições foram analisadas e utilizadas para fundamentar as escolhas feitas. Além disso, os estudos presentes analisados serviram de alicerce para a seleção dos métodos utilizados, uma vez que os critérios utilizados para a escolha foram observados para definir quais seriam os que melhor se adequavam a realidade de cada entidade apresentada neste estudo. Coadunando as ideias expostas nas bibliografias utilizadas, com as análises desenvolvidas nos estudos existentes na literatura, foram definidos com mais firmeza quais métodos seriam adotados para aplicação em cada organização.

Conforme mencionado, foram definidas três empresas para realizar este estudo, denominadas como Empresa Alfa, Empresa Beta e Empresa Ômega, respectivamente. A primeira organização é uma indústria que produz pães e biscoitos, onde durante o período de realização deste trabalho, notou-se que mesmo o negócio estando no mercado a mais de 20 anos, não era realizada uma gestão de custos completa, de modo que muitas informações não constavam no sistema, outras não eram classificadas, dificultando todo o processo de análise,

percebeu-se também que muitas ferramentas não eram conhecidas pelos funcionários, indicadores como a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio poderiam ser utilizados para apoiar o negócio, mas eram desconhecidos pelos funcionários da indústria. Porém, frente ao exposto, mesmo com dificuldades para obter os dados necessários, todos foram coletados, possibilitando a execução do que foi estabelecido inicialmente.

A Empresa Beta opera envasando água adicionada de sais, e assim como na empresa anterior a gestão de custos não era implementada, resultando na dificuldade para a coleta de dados e na falta de alguns, apenas o gestor e o funcionário do setor administrativo tinham conhecimento acerca das informações solicitadas, e algumas delas eram conhecidas apenas pelo gestor, acarretando complicações quando a coleta, pois alguns dados só seriam cedidos pelo próprio.

A última empresa escolhida para o estudo, atua prestando serviços no ramo de academia de atividades físicas, durante o período de realização do trabalho foi percebido que a maioria das atividades financeiras da organização eram realizadas pela administradora de forma manual, ou seja, o *software* utilizado no negócio não fazia o controle de diversos dados financeiros, apenas das mensalidades dos alunos matriculados, desse modo a coleta de dados foi manual e apenas um relatório foi gerado no sistema da empresa, esse referente ao número de alunos alocados em cada plano oferecido. Isso exposto, evidencia que essa organização também não utilizava de nenhuma ferramenta da gestão de custos.

Para a Empresa Alfa foi aplicado o método de custeio variável, justificado pelo elevada quantidade de itens produzidos pela organização, corroborando com o processo de escolha foram analisados estudos presentes na literatura e a partir daí realizada a aplicação do método. Como principais resultados obtidos, destacam-se: o estudo dos gastos da empresa; a análise de rentabilidade; a definição da margem de contribuição e ponto de equilíbrio contábil. Ademais, conhecido todos esses valores o método também forneceu suporte no processo decisório.

O método adotado para a Empresa Beta foi o custeio ABC, buscando definir quais atividades demandavam maior custo, completando a análise realizada na organização, também foi realizada a observação de estudos que aplicaram este método, visando complementar o processo de decisão. Após a fase de definição, foi realizada a modelagem do custeio ABC e ao analisá-la foram obtidos como principais resultados: informações que apoiariam os gestores nas suas decisões; possibilitou-se mensurar os custos; classificar, assim como compreender os gastos na entidade; e definir quais as principais atividades realizadas pela empresa.

Na Empresa Ômega foi aplicado o custeio por absorção, pois segundo os valores analisados os custos indiretos eram os responsáveis pela maior parcela dos custos totais da empresa, dessa forma, buscou-se trabalhos que aplicassem esses métodos para se analisar os critérios de seleção, de modo a completar a decisão de escolha. Seguindo, foi realizada a modelagem, essa apresentada anteriormente, obtendo como principais benefícios: a alocação dos custos diretos e indiretos; divisão entre custos e despesas; foi realizado todo o controle dos gastos do período; e por fim colaborar com informações úteis à gerência.

Após a aplicação dos métodos de custeio nas três empresas, como forma de agregar e fornecer mais informações aos gestores de cada organização, foi definida a margem de contribuição dos produtos de cada negócio, bem como o ponto de equilíbrio contábil, visando repassar a gerência os dados que indicavam quanto a entidade devia vender para não operar com saldo devedor.

Mediante o exposto, o estudo atingiu o objetivo estipulado, apresentando a relevância da gestão de custos para as MPE's analisadas, através da aplicação de ferramentas como os métodos de custeio, que possibilitaram obter diversas informações acerca de cada empresa, podendo ser utilizadas para estipular metas e atingir novos resultados. Isso confirma a relevância da gestão de custos, para qualquer que seja o porte da empresa e que essa ferramenta contribui diretamente para o crescimento do negócio, por meio de demonstrativos precisos sobre seus custos.

REFERÊNCIAS

ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **ConTexto**, v. 12, n. 22, p. 145–159, nov. 2012.

ARAÚJO, A. C. M. **Gestão de custos e preços em uma academia de ginástica de pequeno porte - Abordagem intervencionista**. [s.l.] Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2018.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS, ABIA. **Número do setor - Faturamento 2019**. Disponível em:

<<https://www.abia.org.br/vsn/anexos/faturamento2019.pdf>>. Acesso em: 11 fev. 2021.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS, ABIA. **Indústria de alimentos cresce 0,8% em faturamento no primeiro semestre 2020**. Disponível em:

<<https://abia.org.br/releases/industria-de-alimentos-cresce-08-em-faturamento-no-primeiro-semester-2020>>. Acesso em: 11 fev. 2021.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE PANIFICAÇÃO E CONFEITARIA, ABIP. **Indicadores da Panificação e Confeitaria em 2020**. Disponível em:

<<https://www.abip.org.br/site/wp-content/uploads/2021/01/Indicadores2020-abip.pdf>>. Acesso em: 11 fev. 2021.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS INDÚSTRIAS DE REFRIGERANTES E DE BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS, ABIR. **Águas envasadas: crescimento e inovação**.

Disponível em: <<https://abir.org.br/aguas-ensadas-crescimento-e-inovacao/>>. Acesso em: 11 fev. 2021.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS INDÚSTRIAS DE REFRIGERANTES E DE BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS, ABIR. **Dados do setor de bebidas não alcoólicas - Água mineral**. Disponível em: <<https://abir.org.br/o-setor/dados/aguas-minerais/#>>. Acesso em: 11 fev. 2021.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ACADEMIAS, ACAD BRASIL. Relatório Global IHRSA - Fitness cresce no mundo e Brasil ainda sofre com a crise econômica. **Revista ACAD Brasil**, p. 10-15, ago/set 2017.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ACADEMIAS, ACAD BRASIL Mercado mundial do fitness: principais players e mudanças no top ten. **Revista ACAD Brasil**, v. 82, n. 3, p. 10-17 ago. 2018.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ACADEMIAS, ACAD BRASIL. Academias enfrentam impactos do COVID-19, **Revista ACAD Brasil**, v. 89, p. 6-11, abr. 2020.

BANDEIRA, G. G. et al. Utilização de métodos de custeio para fins gerenciais: Aderência empírica em empresas da Região Sul do Brasil. **Sinergia: Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis (ICEAC)**, v. 21, n. 1, p. 67–78, jan/ago, 2017.

BOMFIM, T. F. DOS S.; SANTOS, D. P. G.; SANTOS, D. P. G. Gestão de Custos nas Micro e Pequenas Empresas: uma análise nas organizações do ramo de construção civil no município de Camaçari-Ba. **XXIV Congresso Brasileiro de Custos**, n. Nov, 2017.

BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de Custos: Aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2010.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. 6. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2012.

CALLADO, A. L. C.; MIRANDA, L. C.; CALLADO, A. A. C. Fatores associados à Gestão de Custos: um estudo nas micro e pequenas empresas do setor de confecções. **Revista Produção**, v. 13, n. 1, p. 64–75, 2003.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

ESTEVES, F. S. M. **A Aplicação do Sistema de Custo Padrão na Indústria Têxtil: O caso da FISIFE- Fibras Sintéticas de Portugal, S.A.** [s.l.] Universidade Autónoma de Lisboa - UAL, 2013.

FONSECA, I. M. T. M. **Aplicação do Sistema de Custeio ABC na Análise de Rentabilidade de Clientes - Um Estudo de Caso**. [s.l.] Universidade do Porto, 2013.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade Gerencial**. 14. ed. Porto Alegre: AMGH Editora Ltda., 2013.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. **Métodos de Pesquisa**. 1. ed. Porto Alegre: UFRGS, 2009.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2002.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2008.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de Custos Contabilidade de Controle**. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

HASTENTEUFEL, C.; LARENTIS, F. Analysing customers profitability via contribution margin: a study in a business sector of medium size furniture located in Serra Gaúcha. **Revista Produção e Desenvolvimento**, v. 1, n. 1, p. 60–76, jan/abr, 2015.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, IBGE. **Produto Interno Bruto - PIB Brasil**. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php#:~:text=O PIB do Brasil em,das Unidades da Federação brasileiras>>. Acesso em: 11 fev. 2021a.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, IBGE. **Após quatro meses de queda, serviços crescem 5% em junho**. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/28591-apos-quatro-meses-de-queda-servicos-crescem-5-em-junho>>. Acesso em: 9 fev. 2021b.

INTERNATIONAL HEALTH RACQUET & SPORTSCLUB ASSOCIATION, IHRSA. **Global Report - The state of the health club industry**. [s.l: s.n.].

IUDÍCIBUS, S. et al. **Contabilidade Introdutória**. 11. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2010.

- LEONE, G. S. G. **Custos Planejamento, Implantação e Controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2014.
- MARION, J. C. **Contabilidade básica**. 10. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2009.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: S.A, Atlas, 2010.
- MASCARELO, K.; PFÜLLER, E. E.; FEDERIZZI, R. B. Gestão de custos: O método ABC em uma indústria de fibras. **Revista GESTO**, v. 5, n. 2, p. 84–100, dez, 2017.
- MEGLIORINI, E. **Custos Análise e Gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.
- MONTOTO, E. **Contabilidade geral e avançado esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- NAKAGAWA, M. **ABC CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES**. 2. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2014.
- NAVARRO, C. T.; WALTRICK, M. S.; VIZCARRA, C. D. Costeo de productos en la industria panadera utilizando el Método ABC. **Interciencia**, v. 42, n. 10, p. 648–652, out, 2017.
- PADOVEZE, C. L. **Curso básico gerencial de custos**. 2. ed. São Paulo: Learning, CENGAGE, 2006.
- PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial**. Curitiba - PR: IESDE Brasil S.A, 2012.
- PEREZ JR., J. H.; OLIVEIRA, L. M. DE; COSTA, R. G. **Gestão Estratégica de Custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2012.
- PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. DE. **Metodologia do trabalho científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2. ed. Rio Grande do Sul: Feevale, Universidade, 2013.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL, (RFB). **SEBRAE - Painel de empresas**. Disponível em: <<https://datasebrae.com.br/totaldeempresas/>>. Acesso em: 5 mar. 2021.
- RIBEIRO, O. M. **Contabilidade geral fácil**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- RÍOS-MANRÍQUEZ, M.; COLOMINA, C. I. M.; PASTOR, M. L. R.-V. Is the activity based costing system a viable instrument for small and medium enterprises? The case of Mexico. **Estudios Gerenciales**, v. 30, n. 132, p. 220–232, 2014.
- RODRIGUES, M. V. et al. Implantação de um sistema de custeio híbrido em uma clínica de saúde no Ceará. **Revista Eletrônica Gestão & Saúde**, v. 8, n. 2, maio, p. 363–376, 2017.
- RUDIO, F. V. **Introdução ao projeto de pesquisa científica**. 34. ed. Petrópolis: Vozes, 2007.
- SALLES, C. A. DE S.; MELZ, L. J. Formação de preços pelo método de custeio variável: Comparativo com preço praticado na empresa “B.” em Tangará da Serra. **Revista UNEMAT de Contabilidade**, v. 1, n. 1, jan/jun, 2012.

SILVA, J. A. D.; SANTOS, H. C.; SILVA, A. A importância da gestão de custos como diferencial para micro e pequenas empresas. **Revista Eletrônica Organizações e Sociedade**, v. 5, n. 4, p. 79–92, jul/dez, 2016.

SLAVOV, T. N. B. **Gestão estratégica de custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual**. [s.l.] Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2013.

SOARES, J. J. et al. PROPOSTA DE IMPLEMENTAÇÃO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO NO RAMO VAREJISTA: UM ESTUDO DE CASO. **Revista GESTO**, v. 4, n. 2, p. 79–89, dez, 2016.

WOJCIECHOWSKI, M. Gestão de Custos e análises de resultados na atividade comercial: Um estudo de caso da Loja Buzina. **Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul**, 2017.

YIN, R. K. **Estudo de caso planejamento e métodos**. 2. ed. São Paulo: Sage Publications, 2001.