

Análise de Custos de uma Empresa de Doces
Artesanais de Marechal Cândido Rondon, Paraná



**ANÁLISE DE CUSTOS DE UMA EMPRESA DE DOCES
ARTESANAIS DE MARECHAL CÂNDIDO RONDON, PARANÁ**

**ANALYSIS OF COSTS OF A CRAFT COMPANY OF
MARECHAL CÂNDIDO RONDON, PARANÁ**

**ANÁLISIS DE COSTES DE UNA EMPRESA DE DULCES
ARTESANALES DE MARECHAL CÂNDIDO RONDON, PARANÁ**

Vanessa Aline Bergmann

Graduanda em Administração na Universidade Estadual do Oeste do Paraná
E-mail: vanessabergmann@outlook.com

Wanderson Dutra Gresele

Professor da Graduação em Administração na Universidade Estadual do Oeste do Paraná
Mestre em Administração pela Universidade Federal do Paraná (UFPR)
E-mail: wanderson.gresele@hotmail.com

Silvana Anita Walter

Professora do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGC)
Doutora em Administração pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR)
E-mail: silvanaanita.walter@gmail.com

RESUMO

Este estudo objetiva analisar qual a relação do custo, volume e lucro (CVL) na produção de doces em uma empresa de doces artesanais de Marechal Cândido Rondon. Inicialmente foi realizada a revisão de literatura sobre os conceitos de contabilidade de custos, métodos de custeio e análise CVL. A metodologia utilizada é classificada como quantitativa, do tipo descritiva, os dados para análise foram obtidos através de pesquisa documental nos controles internos mantidos pela empresa e como complemento uma entrevista com a administradora, sendo utilizadas planilhas eletrônicas para a realização da análise custo, volume e lucro e percepção do desempenho econômico da empresa. Esta teve os seus produtos divididos em quatro categorias para as análises, destes, os doces tradicionais apresentaram maior quantidade vendida, porém, os bombons foram os destaques por possuir a maior média de preços e a maior margem de contribuição. A média do desempenho da empresa nos meses analisados foi superior ao seu ponto de equilíbrio, quando associada ao seu Grau de Alavancagem, mostrando que a empresa tem possibilidades de crescimento se incentivar a comercialização dos produtos de melhor desempenho. Assim, este estudo apresenta

Análise de Custos de uma Empresa de Doces
Artesanais de Marechal Cândido Rondon, Paraná

informações que podem auxiliar no processo de controle gerencial e tomada de decisões nas empresas do segmento de doces artesanais.

Palavras-chave: Contabilidade de custos; Métodos de Custeio; Análise CVL.

ABSTRACT

This study aims to analyze the relationship of cost, volume and profit in the production of sweets in a handcrafted candy company of Marechal Cândido Rondon. A literature review on the concepts of cost accounting, costing method and cost, volume and profit analysis was carried out. The methodology was classified as quantitative, of the descriptive type, the data for analysis were obtained through documentary research in the internal controls maintained by the company and as an adjunct to an interview with the administrator, using online spreadsheets to perform cost, volume and profit analysis and perception of the company's economic performance. The company had its products divided into four categories for the analysis, of these, the traditional sweets had more quantity sold, however, the chocolates were the highlights, having the best average prices and the highest contribution margin. The average performance of the company in the analyzed months was higher than its break-even point, when associated with its Leverage Degree, showing that the company has many possibilities for growth if it encourage the commercialization of its products of better performance. This study has information that can assist in the process of management control and decision making in craft candy companies.

Keywords: Cost accounting; Costing Methods; CVL Analysis.

RESUMEN

Este estudio objetivo analizar cuál es la relación del costo, volumen y beneficio en la producción de dulces en una empresa de dulces artesanales de Marechal Cândido Rondon. Inicialmente se realizó la revisión de literatura sobre los conceptos de contabilidad de costos, métodos de costeo y análisis costo, volumen y beneficio. La metodología utilizada para ello fue clasificable como cuantitativa, del tipo descriptivo, los datos para análisis fueron obtenidos a través de investigación documental en los controles internos mantenidos por la empresa y como complemento una entrevista con la administradora, siendo utilizadas hojas de cálculo para la realización del análisis costo, volumen y beneficio y percepción del desempeño económico de la empresa. Esta ha tenido sus productos divididos en cuatro categorías para los análisis, de éstos, los dulces tradicionales presentaron mayor cantidad vendida, sin embargo, los bombones fueron los destaques por poseer la mayor media de precios y el mayor margen de contribución. El promedio del desempeño de la empresa en los meses analizados fue superior a su punto de equilibrio, cuando se asoció a su grado de apalancamiento, mostrando que la empresa tiene muchas posibilidades de crecimiento si fomenta la comercialización de sus productos de mejor desempeño. Por lo tanto, este estudio tiene información que puede ayudar en el proceso de control de gestión y toma de decisiones en empresas en el segmento de producción de dulces.

Palabras clave: Contabilidad de costes; Métodos de Costeo; Análisis CVL.

1. INTRODUÇÃO

Análise de Custos de uma Empresa de Doces
Artesanais de Marechal Cândido Rondon, Paraná

Após o desenvolvimento da tecnologia, a mão de obra humana passou a ser substituída por processos automatizados para garantir a eficiência, menores custos e uma maior rapidez no processo de produção em grande escala. Como consequência a mão de obra, que antes atuava nas indústrias, passa a buscar outra forma de sustento, motivo principal do surgimento das microempresas. Na atualidade, apresentam grande relevância para a economia brasileira, por estar entre as modalidades de empresa que mais crescem anualmente. Em 2017, foram criados 2,2 milhões de novos empreendimentos formais, sendo que, desse total, mais de 78,7% são micro e pequenas empresas e empreendedores individuais (CARVALHO *et. al.*, 2006; COLPO *et. al.*, 2015; SERASA EXPERIAN, 2017).

As pequenas empresas, normalmente familiares, possuem uma maior proximidade com os seus clientes, colaboradores, fornecedores e a comunidade. Enquanto a proximidade pode tornar-se uma vantagem competitiva, a gestão, principalmente dos custos, torna-se um obstáculo, isso porque normalmente é realizada de forma intuitiva, devido a falta de aplicação ou conhecimento técnico de seus administradores (FERNANDES; GALVÃO, 2016; CARMO *et. al.*, 2013).

Além disso, o segmento de doces artesanais apresenta altos índices de crescimento, ele não visa somente satisfazer a necessidade de consumo primária dos consumidores, mas sim apresentam o diferencial, da exclusividade, o status tão buscado pelos clientes, caracterizando o doce artesanal como um item de luxo. O setor oferece produtos cada vez mais atraentes e utiliza a criatividade como diferencial a fim de melhorar o seu negócio e obter vantagens competitivas (SOUZA, 2013).

A gestão dos custos é uma ferramenta útil para as empresas, obter e analisar seu desempenho econômico e desejo de crescimento certamente será uma vantagem na administração para tomada de decisões, direcionando um planejamento estratégico, na precificação adequada e nos investimentos a serem realizados. Adicionalmente, as empresas encontram-se inseridas em um ambiente complexo, com negócios dinâmicos e altamente competitivos. A permanência das mesmas no mercado exige um bom planejamento, bem como o conhecimento por parte do gestor das informações internas, dos custos envolvidos na produção e comercialização de seus produtos e a busca por minimizá-los (SILVA, 2010; OLIVEIRA; PEREZ, 2005).

A presente pesquisa justifica-se pela importância econômica dos MEI's, por se tratar de um ramo de negócios em crescimento na atualidade, pela relevância no contexto social como uma oportunidade de formalização para os pequenos negócios, no desenvolvimento de novos pontos de trabalho formais e no contexto econômico, devido a sua contribuição para o Produto Interno Bruto do país. (SEBRAE, 2016; DAL'BÓ, 2010). Este estudo permite caracterização do desempenho financeiro da empresa pesquisada, conhecimento do volume produzido, faturamento e, principalmente, dos custos envolvidos no processo de produção dos doces, possibilitando uma futura comparação com outras empresas do mesmo segmento presentes no estado ou em outras cidades brasileiras, inclusive com empresas de maior porte.

Outro fator é a importância da gestão dos custos frente a competitividade da empresa, independente do seu porte ou ramo de atuação, pois o controle de custos se for realizado de forma eficiente possibilita a análise das suas atividades cotidianas, dos compromissos financeiros e de uma estimativa de resultado a ser obtido. A gestão de custos gera informações rápidas e precisas para o processo de tomada de decisão dentro de qualquer organização (SILVA *et. al.*, 2014).

Em um curto prazo de tempo, os gastos da empresa, em sua maioria, podem ser determinados, pois geralmente não sofrem significativas alterações, já a quantidade de produtos a ser vendida no período é a grande incerteza dos empresários, isso porque existem

Análise de Custos de uma Empresa de Doces
Artesanais de Marechal Cândido Rondon, Paraná

alterações significativas dentro de um mesmo ano. Uma análise dos gastos, partindo das expectativas de volume em vendas é o ponto central da análise custo, volume e lucro, pois uma empresa que não consegue perceber o quanto precisa vender para cobrir todos os seus gastos é uma empresa com grande risco (KAPLAN; ATKINSON, 2000).

De acordo com Albuquerque (2004 *apud* MOREIRA *et. al.*, 2013). O processo de tomada de decisão, quando ocorre sem o levantamento correto de informações, o conhecimento do desempenho econômico, da estrutura de custos da empresa, aplicando-se simplesmente valores de forma intuitiva, é um problema gerencial vivenciado por muitas empresas, principalmente as de menor porte. O seu impacto pode comprometer a sobrevivência e a competitividade das empresas, consequência que pode ser visualizada na grande quantidade de empresas encerrando suas atividades com um curto período de atuação.

Diante do exposto, apresenta-se como questão norteadora da pesquisa: **Como se apresenta o desempenho econômico sob a ótica do custo, volume e lucro na produção e venda de doces artesanais de uma empresa Marechal Cândido Rondon?** Tendo como objetivo principal da pesquisa aplicar os conceitos da Análise Custo/Volume/Lucro (CVL) para propiciar uma avaliação do desempenho econômico na produção de doces em uma empresa de Marechal Cândido Rondon, proporcionando informações para o gerenciamento adequado da empresa. Para tanto, foram desenvolvidas as seguintes etapas—inicialmente revisar a literatura e as técnicas sugeridas do controle de custos, identificar como se compõe a estrutura de gastos da empresa pesquisada, e por fim analisar a relação custo, volume e resultado existente.

A pesquisa diferencia-se devido ao baixo volume de publicações que enfatizem a utilização da Análise Custo, Volume e Lucro (Análise CVL) em microempresas, fato que não reflete a importância que esta modalidade de empresa possui na economia do país e a importância que este tipo de análise tem para a verificação do desempenho de cada organização. Da mesma forma, não é comum a publicação de pesquisas no segmento de empresas de doces artesanais, devido à escassez de dados e a informalidade. Por isso a importância de desenvolver esta pesquisa foi o grande crescimento dessas empresas nos últimos anos.

Em 2014, foi realizado um trabalho na área da contabilidade na empresa foco deste estudo, a pesquisa visava a apuração dos custos de produção da empresa e a determinação de um preço de venda para os produtos comercializados. Este novo estudo permite uma nova apuração destes custos, visto que nestes quatro anos muitas mudanças ocorreram na empresa e nos fatores externos que nela influenciam e possibilita analisar a participação de cada grupo de produtos no resultado (KUHN, 2014).

O presente artigo está estruturado, além desta introdução, em mais cinco seções: na segunda, apresenta-se uma breve revisão de literatura; na terceira, descrevem-se os procedimentos metodológicos empregados para o desenvolvimento da pesquisa; na quarta apresenta-se a análise dos resultados; na quinta, as considerações finais do estudo e por último são apresentadas as referências.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A fundamentação teórica abrange os conteúdos necessários para a elaboração da presente pesquisa, sendo eles: a contabilidade de custos com o conceito e a sua importância, a classificação dos gastos com as definições das principais nomenclaturas, a gestão dos métodos de custeio de custos principalmente o custeio por absorção e variável, por fim os componentes

Análise de Custos de uma Empresa de Doces
Artesanais de Marechal Cândido Rondon, Paraná

da análise custo/volume/lucro, ou seja, a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio da empresa e o grau de alavancagem operacional.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos surgiu na Revolução Industrial viu-se a importância de conhecer e calcular o custo dos produtos comercializados. Este controle sobre os custos tornou-se fundamental para identificar e divulgar as informações detalhadas sobre os gastos, que são utilizadas como base para controlar as atividades da empresa, planejar suas operações e determinar as decisões gerenciais a serem aplicadas (PIZZOLATO, 2012; MARTINS, 2010).

As organizações atuais, principalmente as de menor porte, passam por dificuldades no processo de controlar os custos envolvidos na fabricação dos produtos ou prestação de serviços, o que reflete diretamente nos preços, na lucratividade e no sucesso da empresa. Por isso, o conhecimento, a adequação e a reorganização dos gastos, do meio produtivo são importantes para estudar, controlar e avaliar o desempenho da organização (SANTOS, 2005).

Os gastos são todos os sacrifícios financeiros necessários para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, eles podem ser separados em custo, despesa, investimentos ou perdas. Os custos são todos os bens e serviços consumidos ou que servem de base para a produção de novos bens ou serviços, pensando-se no valor monetário, ou seja, o dinheiro. É parte do gasto que se agrega ao produto (MARTINS, 2010; MEGLIORINI, 2012; MEGLIORINI, 2002; SOUZA; DIEHL, 2009).

As despesas são os gastos que reduzem o patrimônio, é todo bem ou serviço consumido de forma direta ou indireta nas receitas, não estão vinculadas diretamente ao processo de produção. As despesas podem ser classificadas como diretas ou indiretas dependendo da sua relação ao produto ou serviço, ou como fixo ou variável quanto a sua alteração em dependência do volume de receitas (SILVA *et al.*, 2014; MARTINS, 2010; SCHIER, 2006).

Os investimentos são os gastos em função de um benefício futuro (MARTINS, 2010). Para Santos (2011, p.16) “são todos os bens e direitos registrados no ativo da empresa para baixa em função de venda, amortização, consumo, desaparecimento, perecimento ou desvalorização”. Deve-se considerar que alguns tipos de investimentos, como em máquinas, móveis, veículos etc., geram depreciação, ou seja, com o passar do tempo devido ao uso, ação da natureza ou obsolescência esses investimentos acabam perdendo valor do ativo imobilizado em função dessa utilização. Esses valores de depreciação não saem do caixa da empresa, mas devem ser considerados como gastos fixos (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2003; CFC, 2017).

As perdas por sua vez, são a utilização de forma anormal ou involuntária dos recursos, podem ser causadas por fatores externos que vai deduzir diretamente do resultado do período da empresa, como incêndios, obsolescência dos estoques ou ocorrer através das perdas normais de produção que são considerados como custo do produto. (MARTINS, 2010).

Para uma melhor compreensão dos gastos eles podem ser classificados quanto à sua apuração e quanto a sua formação. Primeiramente, quanto a apuração os gastos podem ser classificados em: diretos ou indiretos, ou seja, quanto a finalidade; e em fixos ou variáveis, ou seja, quanto possui ou não relação com o volume de produção. Os gastos diretos são fáceis de se identificar, incidem diretamente sobre a produção ou venda enquanto os indiretos não incidem diretamente e sim são atividades de apoio no processo de transformação, produção e comercialização. Já quanto à sua formação, os gastos podem ser classificados em fixos ou variáveis. Os gastos fixos são aqueles que não sofrem alteração conforme o volume de

Análise de Custos de uma Empresa de Doces
Artesanais de Marechal Cândido Rondon, Paraná

produção e vendas, dentro de uma determinada capacidade instalada não sofrem alteração de valores, são gastos programados dentro do sistema produtivo da empresa. Já os gastos variáveis possuem grande dependência ao volume produzido, dependem de quanto a empresa vai produzir e comercializar sendo difícil a programação antecipada (GUIMARÃES, 2012; DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006; BRUNI; FAMÁ, 2012).

2.2 MÉTODOS DE CUSTEIO

Os métodos de custeio definem os gastos que devem fazer parte da decisão do custo unitário dos produtos e serviços finais. Assim, a escolha do método de custeio a ser utilizado pela empresa vai interferir diretamente no seu ativo, no patrimônio líquido e na demonstração do resultado do exercício, isso porque dependendo do método as suas alocações serão diferenciadas (PADOVEZE, 2014). Existem atualmente inúmeros métodos de custeio para serem empregados pelas empresas, os mais utilizados são o Custeio por Absorção e Custeio Variável (VEIGA, 2017).

O método de custeio por absorção, consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens produzidos, todos os gastos relativos à produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos. Este método apropria todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, à produção do período, se deriva da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade e é, no Brasil, adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal. O custeio de absorção parcial modificado atribui aos produtos os custos variáveis e fixos operacionais, o restante das despesas é descontado do resultado. E por fim, o custeio por absorção integral considera todos os custos de produção, os gastos de administração e vendas e as despesas do período (MARTINS, 2010; CREPALDI, 2014; ROCHA; MARTINS, 2015).

Já o custeio variável (também conhecido como Custeio Direto) consiste em considerar como custo de produção do período, apenas os custos variáveis, isso porque os custos fixos, por existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como custo de produção e sim como despesas, sendo descontados diretamente no resultado do período (CREPALDI, 2014).

O diferencial deste método de custeio é exatamente a possibilidade de obter a margem de contribuição, a representatividade individual de cada produto ou grupo de produtos sobre o todo, identificando os produtos e/ou serviços mais rentáveis, além disso é possível identificar a quantidade de produtos necessários de produção e comercialização para conseguir cobrir os seus custos e gerar um lucro desejado, consiste na diferença entre o preço de venda e o custo e despesas variáveis do item (SILVA; LINS, 2013; CREPALDI, 2014).

2.3 ANÁLISE CUSTO/ VOLUME/LUCRO

A gestão moderna das empresas tem por característica a avaliação constante do desempenho. A análise dos indicadores possibilita o estudo do desempenho econômico-financeiro da empresa, diagnosticando sua atual posição, através dos resultados prever e planejar também o futuro dela. A apuração do desempenho organizacional auxilia os gestores a atingir as metas (MATARAZZO, 2010; CERTO, 2005).

A Análise Custo/Volume/Lucro é um instrumento utilizado para apurar o desempenho da organização e assim projetar o resultado que seria obtido em diversos níveis possíveis de produção e vendas, bem como permite analisar o impacto de alterações no preço de venda, nos custos ou em ambos. Essa análise Custo/Volume/Lucro enfatiza a relação de custos, quantidades vendidas e preços, sendo bastante importante para identificar um problema econômico que a empresa esteja passando, bem como auxiliar os administradores a encontrarem soluções para essas dificuldades (NEVES; VICECONTI, 2003; HORNGREN; FOSTER; DATAR, 1999; LAURETH, 2018).

Análise de Custos de uma Empresa de Doces
Artesanais de Marechal Cândido Rondon, Paraná

Essa ferramenta de análise possui grande importância para a tomada de decisão pois pode ser utilizada para ajustar os preços de venda, selecionar os produtos para a venda, escolher as estratégias de marketing a serem adotadas e analisar os efeitos dos custos sobre os lucros (WARREN; REEVE; FESS, 2008). Em nosso cotidiano os componentes mais utilizados para a análise Custo/Volume/Lucro são a Margem de Contribuição, o Ponto de Equilíbrio e o Grau de Alavancagem Operacional, conforme destacado nas próximas seções.

2.3.1 Margem de Contribuição e Fator de Limitação

A margem de contribuição unitária consiste na diferença entre o preço de venda e o custo e as despesas variáveis (tributos incidentes sobre vendas, comissões sobre vendas etc.), representa o quanto a produção e venda de uma unidade adicional de cada produto gera de recursos financeiros para a empresa, para que esta possa quitar seus custos fixos e obter lucro. Este valor unitário obtido, quando multiplicado pelo volume de vendas do período, possibilita a determinação da margem de contribuição total de determinado produto (WERNKE, 2014).

A margem de contribuição facilita a análise, possibilita conhecer o efeito das modificações de preço frente ao lucro, e quais os produtos que devem ter seus preços elevados, para calcular a quantidade necessária a ser produzida para atingir o retorno do investimento desejado, bem como visualizar o efeito de promoções sobre os lucros, entre outras coisas. Quanto maior a margem de contribuição de um produto, mais ele contribui para cobrir os custos e formar o lucro; logo, mais lucrativo ele é e preferencial se torna a sua produção. Essa característica dá à margem de contribuição utilidade em processos de decisão ao indicar a rentabilidade de cada produto em contraposição ao todo (PASSARELLI; BOMFIM, 2004; SOUZA; DIEHL, 2009)

Por outro lado, a margem de contribuição possui algumas limitações, embora seja uma importante ferramenta de apoio à tomada de decisão de curto prazo, pode levar o empresário a negligenciar os custos fixos, uma vez que a considera apenas os custos e despesas variáveis. Esses custos fixos, se não acompanhados, podem levar a empresa a ter problemas financeiros (WERNKE, 2014).

Em alguns casos somente a margem de contribuição não consegue precisar o quanto de rentabilidade que cada produto adicional trará para a empresa. Em casos em que existem uma variedade de produtos com limitação de produção diferentes é necessário a utilização da margem de contribuição por fator de limitação (MARTINS, 2010), ou seja, a decisão deverá considerar o produto que produz a maior margem de contribuição por fator limitante. Para este cálculo utilizou-se das orientações de Martins (2010, p.188) e Bruni e Famá (2012, p.198).

2.3.2 Ponto de Equilíbrio

O ponto de Equilíbrio pode ser definido como o nível de vendas, no qual os gastos totais se igualam ao total das receitas, nela a empresa está produzindo somente o suficiente para gerar receita que se iguale aos custos. Ou seja, quando está operando em um nível de produção igual a seu ponto de equilíbrio, a organização não apresenta lucro nem prejuízo, pois consegue gerar recursos suficientes apenas para remunerar seus fatores de produção, se a empresa produzir e vender uma quantidade superior à quantidade de equilíbrio ela terá lucro, se a medida das operações for abaixo deste ponto de equilíbrio resultará o prejuízo (BELMIRO, 2015).

Quanto às modalidades deste instrumento de análise, as três mais comentadas na literatura são o ponto de equilíbrio “contábil”, o “econômico” e o “financeiro”. O ponto de equilíbrio contábil (PEC) representa a quantidade de vendas que deve ser efetuada para cobrir

Análise de Custos de uma Empresa de Doces
Artesanais de Marechal Cândido Rondon, Paraná

todos os custos e as despesas fixas, deixando de lado todos os aspectos financeiros e não operacionais (PADOVEZE, 2004). O ponto de equilíbrio econômico (PEE), considera também todos os custos de oportunidade referentes ao capital próprio, ao possível aluguel de edificações (caso a empresa seja a proprietária) e a outros itens do gênero, mostrando a real rentabilidade que o negócio traz, quando confrontado a outras opções de investimento, esse ponto de equilíbrio mostra quantas unidades do produto devem ser vendidos para que se possa pagar gastos fixos e ainda obter a rentabilidade desejada, quanto maior o lucro desejado, mais unidades terá o ponto de equilíbrio econômico da empresa (BORNIA, 2009). Por fim o ponto de equilíbrio financeiro (PEF), utiliza no cálculo o volume de vendas que é suficiente para pagar as despesas e custos fixos (exceto a depreciação) e outras dívidas que a empresa tenha que saldar no período (WERNKE, 2014). No desenvolvimento desses cálculos utilizou-se das orientações de Martins (2010, p.261) e Bruni e Famá (2012, p.192)

Como vantagens da utilização do ponto de equilíbrio está a possibilidade de analisar o desempenho da empresa, fornecer base para o planejamento das operações, propiciar uma visão mais abrangente do relacionamento entre gastos, vendas e volumes, além de auxiliar na identificação dos efeitos que as mudanças ocorridas nessas variáveis produzirão sobre as demais. Por outro lado, como desvantagem podemos destacar a necessidade de utilizar preços constantes nos níveis de atividade considerados na equação, isso porque as mudanças nos preços alterarão as margens de contribuição dos produtos, o que modifica o resultado do ponto de equilíbrio (PASSARELLI; BOMFIM, 2004; BONACIM et al., 2013).

Quando a empresa possui um mix grande de produtos, com características, custos e valores diferenciados, a maneira correta de realizar o cálculo do ponto de equilíbrio é adotar um percentual de participação de cada produto ou grupo dentro do total que a empresa produz e vende, quando se utiliza múltiplos produtos a margem de contribuição para os cálculos deve ser ponderada de acordo com os percentuais de cada produto na receita total da empresa (DUBOIS, 2006; BRUNI, 2006). Para tal utilizou-se das orientações apresentadas por Martins (2010, p.278) e Bruni e Famá (2012, p.192).

2.3.3 Grau de Alavancagem

A alavancagem é a utilização dos gastos fixos, ou seja, aqueles que independem da produção como forma de impulsionar os resultados da empresa, sejam eles positivos ou negativos (CLAYMAN et al, 2012). Existem dois tipos de alavancagem, a operacional e a financeira.

O grau de alavancagem operacional (GAO) é o efeito multiplicador resultante do uso dos custos operacionais fixos, a capacidade que a empresa possui de aumentar as suas vendas e provocar variações ainda maiores em seus resultados, ou reduzir as vendas e consequentemente gerar redução nos resultados, de acordo com os seus gastos fixos (GUIMARÃES, 2012).

Quando a empresa opera com seus custos fixos maiores em relação a margem de contribuição, o seu grau de alavancagem será superior (GUIMARÃES, 2012) consequentemente essas empresas trabalham com um risco operacional elevado, ou seja, as variações negativas ou positivas nas vendas possuem um alto reflexo no seu resultado (MEGLIORINI, 2012; ASSAF NETO, 2012). Assim, a alavancagem operacional é utilizada para mensurar a cobertura dos custos fixos, a partir de variações nas receitas superiores aos custos e despesas apurados nos Demonstrativos Financeiros. O desenvolvimento do cálculo do grau de alavancagem operacional seguiu as orientações de Bruni e Famá (2012, p.181)

Análise de Custos de uma Empresa de Doces
Artesanais de Marechal Cândido Rondon, Paraná

Em suma, a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio e o grau de alavancagem permitem conhecer o desempenho econômico da empresa, analisando a inter-relação existente entre o custo, o volume e o lucro em determinado período.

3. METODOLOGIA

A abordagem do problema utilizada na presente pesquisa classifica-se como quantitativa. Os estudos quantitativos descrevem a complexidade do problema e a forma que as variáveis interagem, buscando a realidade dos fenômenos através dos comportamentos gerais, compreendendo os agentes e o que os levou a agir desta forma. O tipo de pesquisa utilizado quanto aos objetivos é a descritiva, pois descreve as características de uma determinada população ou fenômeno, a partir de dados, para estabelecer relações entre variáveis (BEUREN, 2004; DIEHL, 2004; RAUPP; BEUREN, 2009; GODOI; BALSINI, 2010).

A pesquisa foi realizada numa empresa do ramo de doces artesanais para festas, localizada no município de Marechal Cândido Rondon-PR, podendo ser considerada como um estudo de caso conforme conceitua Yin (2010). A escolha do caso é de suma importância para a construção do campo de conhecimento e, neste caso, a utilização de um caso único é apropriado por não existirem aplicações semelhantes na literatura para que sejam feitos estudos comparativos (DENZIN; LINCONL, 2001; YIN, 2010). Ainda, deve-se levar em conta que não se busca generalização de seus resultados, mas sim compreensão profunda dos aspectos organizacionais e a disseminação do conhecimento das preposições teóricas que surgiram (YIN, 2010).

A coleta dos dados necessários ocorreu com um corte transversal, haja vista que os dados coletados referem-se determinado período de tempo, ou seja, do meses de junho e julho de 2018 por meio dos controles internos do financeiro da empresa, os controles de vendas em valores e quantidades bem como o custo de compra da matéria-prima, os demais gastos fixos e variáveis foram sendo registrados diariamente, e posteriormente disponibilizados com o intuito de obter as informações dos gastos, das vendas e do investimento realizado na empresa. Estes dados secundários não foram criados pelo pesquisador, são resultados de bancos de dados, documentos, relatórios (DIEHL, 2004). Em um segundo momento, como complemento aos dados financeiros, foi realizada a observação com foco no funcionamento da empresa através de cinco visitas e por fim, uma entrevista estruturada com a proprietária para esclarecer as possíveis dúvidas. Foram abordados na entrevista itens de como: a realização do controle de caixa da empresa, quais os gastos que se aplicam e quais as informações que são utilizadas como base para a tomada de decisões.

A escolha por essa empresa levou em conta o critério de facilidade de acesso aos dados necessários, visto que a proprietária disponibilizou todas as informações solicitadas pela autora, além disso o interesse por parte dela em conhecer a estrutura de custos e análises possíveis sobre o desempenho econômico de sua empresa. A microempresa individual, categoria em que se enquadra a organização em estudo, possui grande importância para a economia do país, importância do levantamento de informações úteis no processo de tomada de decisões (HALL, 2004), aliada ao o crescimento observado no segmento de doces artesanais são os motivos de elaboração da presente pesquisa.

Quanto aos procedimentos caracteriza-se como uma pesquisa documental, em que a fonte de coleta de dados está baseada em documentos, escritos ou não, que foi realizada a reelaboração dos mesmos conforme os objetivos propostos pela pesquisa (MARCONI; LAKATOS, 2008)

Análise de Custos de uma Empresa de Doces
Artesanais de Marechal Cândido Rondon, Paraná

O objetivo principal da pesquisa é aplicar os conceitos da Análise Custo/Volume/Lucro (CVL) para propiciar uma avaliação do desempenho econômico da organização em estudo. Para realizar a Análise CVL pretendida foram empregados procedimentos de levantamento dos dados necessários. Após exame dos controles internos e da entrevista realizada e transcrita com a proprietária, passou-se ao cálculo dos fatores envolvidos na Análise Custo/Volume/Lucro através da utilização de um editor de planilhas Microsoft Office Excel 2016. Foram calculados a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio contábil, econômico e financeiro total, o grau de alavancagem operacional bem como a análise destes resultados em comparação aos investimentos realizados, o volume produzido e o resultado em vendas obtidos seguindo as orientações de Martins (2010) e Bruni e Famá (2012).

4. ANÁLISE DE DADOS

4.1 A EMPRESA

A presente pesquisa foi realizada em uma empresa que produz e comercializa doces artesanais, está localizada em Marechal Cândido Rondon – Paraná, mas compra e vende também em outras cidades próximas do oeste paranaense. É uma empresa familiar, que conta com o auxílio de mais uma funcionária. A produção, quanto a classificação é uma doceria, com grande variedade de doces finos artesanais produzidos diariamente sob encomenda, principalmente para atender festas de aniversário, debutante, casamentos.

A empresa produz diversos tipos de doces artesanais, cada um com ingredientes, sabor e tamanho diferenciado, a presente pesquisa aborda os 32 tipos de doces mais produzidos atualmente, os quais foram classificados em quatro categorias sendo elas: os tradicionais, os caramelados ou espelhados, os bombons, e a categoria outros, conforme apresentado no quadro 01. Os copinhos, sobremesas, bolos e enfeites comestíveis elaborados de acordo com o tema de cada festa não fazem parte desta análise, por representarem uma pequena parcela na produção geral, além disso por depender do tema da festa, possuem valores e produção customizada combinada com o cliente na venda.

Quadro 01: Classificação dos doces em categorias.

| TRADICIONAIS | CAMELADOS | BOMBONS | OUTROS |
|-------------------|-------------------------|-------------------|----------------------------|
| Brigadeiro | Beijinho espelhado | Prestígio | Brigadeiro <i>gourmet</i> |
| Beijinho | Dois Amores espelhado | Damasco espelhado | Dois Amores <i>gourmet</i> |
| Brigadeiro Branco | Olho de sogra espelhado | Limão | Confete |
| Dois Amores | Nozes espelhado | Avelã | Churros |
| Charge | Damasco espelhado | Nozes | Nutella |
| Cappuccino | Ouriço | Café | Casadinho |
| Brigadeiro Rosa | Sucrilhos | Dois Amores | Olho de sogra |
| | | Uva | Cereja |
| | | Morango | Leite ninho |

Fonte: elaboração dos autores, 2018.

A categoria dos doces tradicionais é composta pelos doces mais simples, de menor valor de venda e maior durabilidade. Já a categoria de caramelados possui como principal característica a cobertura em uma calda de açúcar crocante, estes doces possuem uma durabilidade menor em função do derretimento desta calda. A categoria de bombons possui como diferencial a cobertura de chocolate, seja ele branco ou preto e a última categoria da classificação desta pesquisa agrupa os demais doces vendidos normalmente pela empresa e que não apresentam as características de nenhum dos outros grupos anteriores, por isso foram separados em uma única categoria.

Análise de Custos de uma Empresa de Doces
Artesanais de Marechal Cândido Rondon, Paraná

A empresa não apresentava nenhum tipo de controle sobre seus gastos ou receitas, desconhecendo o custo unitário, a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio da mesma. Em junho de 2018, devido à necessidade dos dados para a pesquisa, foi iniciado o trabalho de coleta, além disso a gestora na entrevista apresentou o interesse de conhecer melhor os dados de sua empresa, enfatizando que poderiam ser muito úteis nas decisões, uma forma de conhecer melhor os seus produtos e venda de cada categoria de forma separada.

Os doces são produzidos através de encomenda, o processo produtivo da empresa inicia-se com o pedido, a cliente vem até a empresa ou o faz através das mídias sociais, são solicitadas as informações de contato e as variedades e quantidades de doces desejados. Na próxima etapa as massas de cada tipo de doce são produzidas no início da semana, observando a quantidade necessária para a produção encomendada na semana, quando necessário são feitas massas extras. Depois de prontas, essas massas são mantidas na geladeira para refrigeração e facilitar o processo de enrolar. O passo seguinte é o enrolar, de forma artesanal e a seguir passados em seus confeitos e realizada a decoração característica.

Após enrolados e decorados, cada doce é embalado em forminhas conforme o seu tamanho e em fundos rendados com cores escolhidas pelo cliente, somente então são colocados em uma caixa padrão juntamente com os demais doces. Em casos, que o cliente não queira a embalagem utilizada normalmente, ele paga a diferença pela escolha. Depois de prontas, as caixas são fechadas e mantidas refrigeradas até o momento da entrega. O processo de enrolar, decorar e embalar ocorre no dia da entrega ou no dia anterior, isso para manter sabor e a qualidade do produto a ser oferecido ao consumidor. Os pedidos são retirados normalmente na empresa na data combinada mediante o pagamento com dinheiro, cheque ou cartão. Quando solicitado pelo cliente, a empresa realiza a entrega e a montagem da mesa de doces diretamente no local da festa, mediante o pagamento de uma taxa a ser combinada.

4.2 ANÁLISE CUSTO/ VOLUME/ RESULTADO

De início foram coletadas as informações sobre os investimentos realizados pela empresa, que se encontram detalhados na Tabela 01, apresentada logo abaixo:

Tabela 01: Gastos com investimentos

| INVESTIMENTOS | | |
|---------------|------------------------------|--------------|
| QUANTIDADE | EQUIPAMENTOS | VALOR TOTAL |
| 1 | Freezer | R\$ 2.058,00 |
| - | Utensílios | R\$ 1.000,00 |
| 1 | Ar condicionado | R\$ 900,00 |
| 2 | Geladeiras | R\$ 900,00 |
| 3 | Mesas de Mármore | R\$ 900,00 |
| 1 | pia de cozinha de mármore | R\$ 700,00 |
| 2 | Fornos elétricos | R\$ 550,00 |
| 6 | Armários e prateleiras | R\$ 400,00 |
| 1 | Batedeira | R\$ 300,00 |
| 1 | Micro-ondas | R\$ 200,00 |
| 1 | Processador + Liquidificador | R\$ 200,00 |
| 1 | Ventilador | R\$ 200,00 |
| TOTAL | | R\$ 8.308,00 |

Fonte: dados da pesquisa, 2018.

A empresa realizou um investimento grande em utensílios domésticos, em eletrodomésticos (freezer, geladeiras, fornos, batedeira, liquidificador...), além disso armários para realizar a correta organização dos investimentos e das matérias-primas. Devido a fabricação de produtos extremamente sensíveis ao calor comum na região, foi necessário o investimento por parte da empresa em um ar condicionado e um ventilador. Com base nestes

Análise de Custos de uma Empresa de Doces
Artesanais de Marechal Cândido Rondon, Paraná

investimentos, calculou-se uma depreciação mensal de R\$ 230,78, resultado da divisão dos investimentos por 36 meses, que é o tempo de vida dos ativos em termos de utilidade esperada, baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes, tal como rege o artigo 57 das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Geral número 27 (CPC, 2017).

Consideramos na pesquisa a produção dos meses de junho e julho de 2018 das categorias definidas. Os gastos variáveis são aqueles afetados de maneira direta pelo volume de produção, dentro de um determinado período (MARTINS; ROCHA, 2010). Seguindo as orientações de Martins (2010, p. 188) foram levantados todos os gastos variáveis envolvidos na produção de cada tipo de doce, de forma unitária, posteriormente foi desenvolvida a média ponderada dos custos de cada produto dentro de sua respectiva categoria, a média ponderada foi utilizada porque cada categoria possui um custo de produção e quantidades vendidas diferentes dentro do total da categoria, não sendo possível estabelecer divisões iguais entre eles, essa média ponderada de cada produto na sua classificação foi somada, os resultados desta soma obtida está demonstrada na tabela 02:

Tabela 02: Gasto variável médio.

| CATEGORIA | MÉDIA PONDERADA DOS GASTOS |
|--------------|----------------------------|
| Tradicionais | R\$ 0,4079 |
| Caramelados | R\$ 0,6663 |
| Bombons | R\$ 0,7610 |
| Outros | R\$ 0,7335 |
| TOTAL | R\$ 0,6105 * |

*Calculado por meio de média ponderada

Fonte: dados da pesquisa, 2018.

Os gastos variáveis utilizados como base para os cálculos foram os ingredientes/matérias primas utilizadas nas massas e na decoração de cada doce, além disso foi levado em conta as embalagens, sendo elas as forminhas de três tamanhos e valores, os fundos rendados de diversas cores e ainda a caixa padrão, onde são colocados os doces prontos, com a devida distinção entre cada cliente e encomenda. Através da média ponderada percebe-se que a categoria que apresenta os maiores custos variáveis são a dos bombons, seguida pela categoria outros, pelos caramelados e por último os doces tradicionais.

A empresa também possui os gastos fixos, ou seja, são apurados na produção, mas que o valor não sofre alteração conforme o volume produzido (MARTINS; ROCHA, 2010), estes são descritos na tabela 03:

Tabela 03: Gastos fixos mensais

| GASTOS FIXOS | Valor mensal |
|--------------------------------------|---------------------|
| Salários e Pró-labore | R\$ 3.550,00 |
| Espaço físico | R\$ 500,00 |
| Energia Elétrica | R\$ 280,00 |
| Combustível | R\$ 200,00 |
| Depreciação mensal dos investimentos | R\$ 230,78 |
| Água | R\$ 120,00 |
| Gás | R\$ 80,00 |
| Telefone + Internet | R\$ 50,00 |
| Guia do MEI | R\$ 50,00 |
| Tv a cabo | R\$ 25,00 |
| Associação Comercial | R\$ 25,00 |
| TOTAL | R\$ 5.110,78 |

Fonte: dados da pesquisa, 2018.

Os maiores gastos fixos da empresa são representados pelos salários neles estão inclusos o pró-labore, em seguida o aluguel do espaço físico, a luz, combustível utilizado para a entrega dos produtos e na compra das matérias-primas, água e depreciação dos

Análise de Custos de uma Empresa de Doces
Artesanais de Marechal Cândido Rondon, Paraná

investimentos. Este total de R\$ 5.110,78 são gastos da empresa que não variam conforme a produção. Adicionalmente, dois itens podem, em alguma situação, serem considerados gastos variáveis, energia elétrica e combustíveis, entretanto, na empresa em estudo haverá esse valor de forma fixa todos os meses, mas eles podem sofrer variações se o volume produzido for muito superior à média.

Na tabela 04 a seguir, são apresentados os dados médios referente a produção, foi estabelecida uma média dos meses de junho e julho de 2018. Na quantidade média total produzida percebe-se que a categoria dos tradicionais é responsável por quase 53% do total de unidades produzidas, enquanto a categoria outros possui produção de 16,4 %, os bombons com 16% e por último em unidades produzidas no período os doces caramelados com 14,6 % do total.

No faturamento percebe-se uma maior participação da categoria tradicionais, seguida pelos bombons. Quanto ao preço médio ponderado, calculado com base no preço de venda sobre a participação no faturamento da categoria, tem-se com maior preço a categoria dos bombons, seguida pelos outros, os tradicionais apresentam o menor preço médio de todas as categorias analisadas. Por último, quando analisadas a quantidade produzida, o preço médio praticado em comparação ao faturamento total, percebemos que os bombons são responsáveis por 44% do faturamento total, mesmo tendo um terço em unidades produzidas da categoria tradicionais, essa diferença é observada visto que existe um preço de venda bastante diferente entre eles.

Tabela 04: Faturamento por categorias.

| CATEGORIA | QUANTIDADE E MÉDIA | PREÇO MÉDIO PONDERADO | FATURAMENTO MÉDIO | PARTICIPAÇÃO NO FATURAMENTO TOTAL |
|--------------|--------------------|-----------------------|-------------------|-----------------------------------|
| Tradicionais | 4.927 - 53 % | R\$ 0, 8000 | R\$ 3.941,60 | 0,3688 |
| Caramelados | 1.360 – 14,6 % | R\$ 1, 4000 | R\$ 1.904,00 | 0,1781 |
| Bombons | 1500 – 16% | R\$ 1,7885 | R\$ 2.596,00 | 0, 2429 |
| Outros | 1525 – 16,4 % | R\$ 1, 4872 | R\$ 2.243, 75 | 0, 2099 |
| TOTAL/MÉDIA | 9.312 – 100% | R\$ 1, 2978 * | R\$ 10.594,6 | 1,0000 |

*Calculado por meio de média ponderada

Fonte: dados da pesquisa, 2018.

Com base nas tabelas 02 e 04 é possível através da média ponderada, estabelecer que a empresa possui como custo médio geral 0,6105 enquanto o seu preço médio geral encontra-se em 1,2978.

4.3 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO E FATOR DE LIMITAÇÃO

A margem de contribuição é a representação de quanto a produção e venda de uma unidade de doce extra vai gerar em termos financeiros para a empresa, consiste na diferença entre o preço de venda (já praticado pela empresa) e os custos variáveis da empresa (WERNKE, 2014).

Tabela 05: Margem de contribuição

| CATEGORIAS | MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO POR CATEGORIA | MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO PORCENTAGEM | FATOR DE LIMITAÇÃO (TEMPO DO PROCESSO – em horas) | MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO POR FATOR DE LIMITAÇÃO |
|--------------|--------------------------------------|------------------------------------|---|---|
| Tradicionais | 0,3921 | 49% | 1,6611 | 0,2360 |
| Caramelados | 0,7337 | 52% | 1,9861 | 0,3694 |
| Bombons | 1,0275 | 57% | 2,2305 | 0,4607 |

Análise de Custos de uma Empresa de Doces
Artesanais de Marechal Cândido Rondon, Paraná

| | | | | |
|--------|--------|-----|---------|--------|
| Outros | 0,7537 | 51% | 1,9305 | 0,3904 |
| Total | 0,6873 | 53% | 1,6127* | 0,4262 |

*Calculado por meio de média ponderada

Fonte: dados da pesquisa, 2018.

Através da margem de contribuição obtida por meio da diferença entre a média ponderada do preço e dos gastos variáveis de produção de cada categoria, percebe-se que os doces da categoria bombons possuem uma margem de contribuição superior a todos os outros, ou seja, analisando-se os gastos e o preço de venda destes produtos a venda de unidades adicionais estariam gerando mais retorno para a empresa do que os produtos de outras categorias. A categoria caramelados aparece como segunda melhor margem de contribuição, seguida pelos outros, e por último os doces tradicionais.

Na margem de contribuição por categoria de produtos, observamos que a categoria bombons apresentou a maior margem de contribuição analisando todas as categorias. Mas, para uma melhor comparação dos produtos, deve-se considerar fator de limitação que envolve o processo de fabricação. Na última coluna da tabela esta demonstrada a margem de contribuição, levando em consideração o tempo, como fator de limitação, já que cada categoria de produtos apresenta processos distintos, como indica Martins (2014, p. 188).

Na margem de contribuição com o tempo de produção em horas de 100 unidades de doces como fator de limitação, temos a categoria bombons como maior margem de contribuição, e também o maior tempo de produção, em seguida temos a categoria outros com a segunda melhor margem e terceiro maior tempo, seguida pelos caramelados e por último os doces tradicionais.

No geral a categoria bombons possui um custo médio, um preço, uma maior participação no faturamento total, e margem de contribuição maior que as demais categorias, sendo que na quantidade média produzida é o terceiro, bem como no faturamento total. Por outro lado, a categoria tradicionais apresenta a maior quantidade produzida e o maior faturamento, mas devido ao seu preço menor, possui a menor de todas as margens de contribuição. Já a categoria outros apresenta o segundo maior custo, quantidade produzida, preço médio, faturamento, e margem de contribuição por fator de limitação. E por fim, a categoria caramelados não apresenta uma quantidade tão grande produzida por ser os doces com maior fragilidade, possui a segunda melhor margem de contribuição.

A empresa deve buscar a sua maior produção e venda da categoria bombons, ou seja, no momento da venda e estes produtos que mais devem ser incentivados ao cliente, isso porque mesmo apresentando um preço mais elevado, possui já uma boa procura, além de durabilidade, o seu tempo de produção é maior e possui a maior margem de contribuição com o tempo de produção como fator de limitação.

4.4 PONTO DE EQUILÍBRIO E GRAU DE ALAVANCAGEM OPERACIONAL

A empresa de doces analisada utilizando por base Martins (2010, p.278) e Bruni e Famá (2012, p.192) para os cálculos, necessita para cobrir todos os seus gastos fixos ter um faturamento total de R\$ 9.650,50, sendo este o ponto de equilíbrio contábil. Mas, parte destes gastos fixos, os tidos como não desembolsáveis, não saem do caixa da empresa, é constituída principalmente pela depreciação dos seus investimentos, quando se observa somente os gastos fixos que a empresa precisa pagar independente de sua produção, temos um ponto de equilíbrio financeiro de R\$ 9.214,80. E por fim, os proprietários da empresa também devem obter um retorno sobre tudo o que investiram na empresa, por isso o ponto de equilíbrio econômico considera este retorno do sócio também, sendo necessário um faturamento de R\$ 10.591,70.

Análise de Custos de uma Empresa de Doces
Artesanais de Marechal Cândido Rondon, Paraná

Ocorrendo uma produção e venda superior a esta quantidade mínima, a empresa estaria tendo lucros, já se for inferior é necessário reavaliar, pois a empresa estaria se tornando inviável. O ponto de equilíbrio é um instrumento muito importante para a tomada de decisões já que no início do período a empresa sabe quanto precisa vender e planejar suas vendas.

Nos meses analisados foi realizada a média do faturamento das unidades vendidas pela empresa obteve-se um resultado de R\$ 10.594,60, ou seja, a empresa apresentou um faturamento médio 8,91% maior que o PEC, 13,02% maior que o PEF e faturamento praticamente igual ao seu PEE.

O grau de alavancagem operacional da empresa foco desta pesquisa foi de 13,05 um aumento ou redução de 25% nas vendas, significa 326% para mais ou para menos no seu resultado, realizando o cálculo de alavancagem segundo Bruni e Famá (2012, p.181), os gastos fixos possuem efeito multiplicador de 13,05 no resultado.

Este resultado alto do GAO significa que ela está conseguindo impulsionar os seus resultados, mas em caso de um resultado negativo nas vendas os prejuízos gerados seriam enormes devido reflexo deste efeito multiplicador. Por fim, esse valor alto de GAO, significa que a empresa está trabalhando próximo do seu ponto de equilíbrio como já visto anteriormente, por isso é um ponto importante a ser analisado pela gestora.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A modalidade MEI de empresa é um tipo que apresenta altos índices de crescimento, que por serem de pequeno porte, normalmente familiares, não apresentam controle dos seus custos, elemento indispensável na competitividade da empresa. Assim, este artigo desenvolveu uma análise da relação custo, volume e lucro da produção de doces artesanais em um MEI de Marechal Cândido Rondon.

Para o alcance de tal objetivo utilizou-se de controles internos adotado pela empresa e de uma entrevista estruturada com a gestora da empresa. Na análise de dados foi possível estabelecer os gastos fixos e variáveis, os investimentos necessários para a produção das quatro categorias de produtos e os cálculos de margens de contribuição, influência do fator de limitação, o ponto de equilíbrio e a alavancagem operacional.

Quanto aos resultados obteve-se um faturamento maior na categoria tradicionais, mas estes são os que apresentam menor margem de contribuição. A categoria bombons por sua vez apresentou o maior tempo de preparação e os maiores gastos variáveis, mas mesmo assim é o produto mais lucrativo para a empresa, demonstrando que seria a melhor categoria para ser estimulada nas vendas, não são necessárias mudanças muito radicais já que ela aparece atualmente como a segunda mais vendida.

A empresa apresenta um alto grau de alavancagem, ela consegue utilizar os seus gastos fixos para impulsionar os resultados, apresentou no período uma média maior que o seu ponto de equilíbrio.

A pesquisa terá grande importância para a empresa, pois apresenta informações que podem auxiliar nas decisões e no controle gerencial, para a parte acadêmica é uma forma de aplicar os conhecimentos adquiridos durante o curso, e para a sociedade a integração entre a universidade e o setor público e privado. Sugere-se como estudos futuros, a análise do preço de venda dos produtos praticados pela empresa, ou também a comparação dos resultados da análise CVL com os de outras empresas do mesmo segmento. Isso porque o mercado de doces artesanais apresenta índices de crescimento significativos nos últimos anos.

REFERÊNCIAS

Análise de Custos de uma Empresa de Doces
Artesanais de Marechal Cândido Rondon, Paraná

- ASSAF NETO, A. **Finanças corporativas e valor**. 6.ed. São Paulo: Atlas S.A., 2012.
- ASSAF NETO, A.; LIMA, F. G. **Fundamentos de administração financeira**. São Paulo: Atlas, 2010.
- BELMIRO, L. A. G. **Matemática para negócios**. Rio de Janeiro: Seses. 2015
- BEUREN, I. M. et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. São Paulo: ed. Atlas S.A, 2004.
- BONACIM, C. A. G. et al. Investment projects in agribusiness: cost-volume-profit analysis considering uncertainty and risk. **Custos e Agronegócios online**, v.9, n.3, p. 27-48, 2013.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- BRUNI A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. São Paulo: Atlas, 2012.
- BRUNI, A.L. **A administração de custos, preços e lucros**. São Paulo: Atlas, 2006.
- CARMO, C. R. S. et al. Métodos quantitativos aplicados à análise de custos em micro e pequenas empresas: um estudo de caso realizado em uma empresa do setor varejista de autopeças. **Revista da Micro e Pequena Empresa- FACCAMP**, Campo Limpo Paulista, v.7, n.2, p.34-48, 2013.
- CARVALHO, N.; MELO, L. Q.; TAVARES, H. T.; ROCHA, C. T.; RODRIGUES, L. F. C. A má gestão e o ambiente competitivo como influenciadores na mortalidade das micro e pequenas empresas. In: CONGRESSO ADMINISTRAÇÃO, 5., 2006, Alfenas. **Anais...** Alfenas, 2006.
- CASTRO, J. K. **Avaliação de desempenho financeiro de empresas brasileiras de energia a partir da análise fatorial e árvore de decisão**. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, Florianópolis, SC, Brasil. 2015.
- CERTO, S. C. **Administração moderna**. 9 ed. São Paulo: Prentice-Hall, 2005.
- CERVO, A. L. **Metodologia científica**. 6ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2007.
- CLAYMAN, M.R., FRIDSON, M.S., TROUGHTON, G.H. **Corporate finance: A practical approach**. John Wiley & Sons, 2012.
- COLPO, I. et al. Análise do custo-volume-lucro auxiliando na tomada de decisão: o caso de uma microempresa. **Revista da micro e pequena empresa**, v. 9, n. 3, p. 22, 2015.
- COOPER, D.; SCHINDLER, P. **Métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2003.
- CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 1.035**, de 24 de novembro de 2017. Reformula a NBC TG 27 – Estabelece tratamentos contábeis para ativos imobilizados. Publicada no Diário Oficial da União de 22 de dezembro de 2017. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG27\(R4\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG27(R4).pdf)> Acesso em 29 jul. 2019.
- CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- DAL'BÓ, Reginaldo André. **A importância das micro e pequenas empresas para a economia do país**. 2010. Disponível em: <https://administradores.com.br/artigos/a-importancia-das-micro-e-pequenas-empresas-para-a-economia-do-pais/>. Acesso em 25/07/2019 às 19:01h.

Análise de Custos de uma Empresa de Doces
Artesanais de Marechal Cândido Rondon, Paraná

- DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. **Handbook of qualitative research**. 2 Ed. Thousand Oaks, Califórnia: Sage Publications. 2001
- DIEHL, A. A. **Pesquisas em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- DUBOIS, A. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos, abordagem do capital de giro e da margem de competitividade**. São Paulo: Atlas, 2006.
- DUBOIS, A.; KULPA, L.; SOUZA, L. E. de. **Gestão de custos e formação de preços, conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade**. São Paulo: Atlas, 2006.
- FERNANDES, A. M.; GALVÃO, P. R. A Controladoria como ferramenta de gestão nas micro e pequenas empresas: um estudo da viabilidade e da relação custo benefício. **Revista de Tecnologia Aplicada**, v. 5, n. 1, 2016.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2010.
- GODOI, C. K.; BALSINI, C. P. V. A pesquisa qualitativa nos estudos organizacionais brasileiros: uma análise bibliométrica. In: GODOI, C. K.; BANDEIRA-DE-MELO, R.; GUIMARÃES, O. **Análise de custos**. 1. ed. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2012.
- HALL, R. H. **Organizações: estruturas, processos e resultados**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.
- HALL, R. J. et al. Contabilidade como uma ferramenta da gestão: um estudo em micro e pequenas empresas do ramo de comércio de Dourados – **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 6, n. 3, p. 4-17, 2013.
- HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Cost accounting: a managerial emphasis**. New Jersey: Prentice Hall, 1999.
- IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável também as demais sociedades**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- KAPLAN, R. S.; ATKINSON, A. A. **Advanced management accounting**. New Jersey: Prentice-Hall, 2000.
- KUNH, D. A. T. **Custos da produção de Doces Artesanais**. 2014. 52 f. Estágio Supervisionado (Bacharel em Ciências Contábeis) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Marechal Cândido Rondon, 2014.
- LAURETH, S. V. et al. Análise custo/volume/lucro aplicada em supermercado de pequeno porte: estudo de caso. **Brazilian Journal of Development**, v. 4, n. 3, p. 863-885, 2018.
- MARCONI, M. A.; LAKATOS, A. M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010

Análise de Custos de uma Empresa de Doces
Artesanais de Marechal Cândido Rondon, Paraná

- MARTINS, J. A. S.; ROSA, F. S. da. **Gestão de Custos na Administração Pública: um Estudo de Caso no Corpo de Bombeiros Militar do Maranhão**. ANAIS CBC, 2014
- MATARAZZO, D. C. **Análise financeira de balanços: abordagem gerencial**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MEGLIORINI, E. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2002.
- MEGLIORINI, E. **Custos: Análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Perason Prentice Hall, 2012.
- MOREIRA L. R. L. et al. A importância da informação contábil no processo de tomada de decisão nas micro e pequenas empresas. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 10, n. 19, p. 119-140, 2013.
- NEVES, S.; VICECONTI, P. E. V. **Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras**. 12ª ed., São Paulo: Frase, 2003.
- OLIVEIRA, L. M; PEREZ JR, J. H. **Contabilidade de custos para não contadores**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- PADOVEZE, C. L. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Cengage Learning, 2014.
- PADOVEZE, C. L. **Controladoria básica**. São Paulo: Pioneira, 2004.
- PASSARELLI, J.; BOMFIM, E. de A. **Custos: análise e controle**. 3ª ed. São Paulo: IOB Thomson, 2004
- PIZZOLATO, N. D. Introdução à contabilidade gerencial. 5º ed. Rio de Janeiro: LTC, 2012. practical approach, 2nd ed. John Wiley & Sons, Hoboken, N.J, 2012.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2006.
- ROCHA, W.; MARTINS, E. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- ROESCH, S. M. A. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalho de conclusão, dissertações e estudos de caso**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- SANTOS, J. **Análise de Custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- SANTOS, J. J. **Contabilidade e análise de custos: modelo contábil, Métodos de depreciação, ABC-Custeio Baseado em Atividades, Análise atualizada de encargos sociais sobre salários, custos de tributos sobre compras e vendas**. 6ª ed.–São Paulo: Atlas, 2011.
- SCHIER, C.U. C. **Gestão de custos**. Curitiba: Ibpex, 2006.
- SERASA EXPERIAN. 2017. Disponível em: < <https://www.serasaexperian.com.br/sala-de-imprensa/a-cada-10-segundos-nasce-um-mei-no-brasil-revela-serasa-experian>> Acesso em: 18 jun. 2018.
- SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (Sebrae). **Sobrevivência das Empresas no Brasil**. Brasília, 2016. (Coleção Estudos e Pesquisas). Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/sobrevivencia-das-empresas-no-brasil-relatorio-2016.pdf>>. Acesso em: 29 jul. 2018.

Análise de Custos de uma Empresa de Doces
Artesanais de Marechal Cândido Rondon, Paraná

- SILVA, A. B. **Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais**: paradigmas, estratégias e métodos. São Paulo: Saraiva, 2010.
- SILVA, J. D. et al. Gestão De Custos Como Ferramenta De Planejamento E Controle: um estudo no Jornal Gazeta do Oeste em Mossoró/RN. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2014.
- SILVA, R. N. S.; LINS, L. S. **Gestão de custos**: contabilidade, controle e análise. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. **Gestão de custos**: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração. São Paulo: Atlas, 2009.
- SOUZA, P. G. **Plano de comunicação**: empresa de doces artesanais Doce Mannia. 2013. 69 f. Graduação (Curso de Administração) - Escola de Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013.
- VEIGA, O. A. et al. A utilização da gestão de custos como suporte para tomada de decisão nas micro e pequenas empresas. **INOVAE-Journal of Engineering, Architecture and Technology Innovation**, v. 4, n. 2, p. 97-106, 2017.
- WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade gerencial**. 2ª ed. São Paulo: Thomson Learning 2008.
- WERNKE, R. **Custos logísticos**: ênfase na gestão financeira de distribuidoras de mercadorias e de transportadoras rodoviárias de cargas. Maringá: Editora MAG, 2014.
- YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.