

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

DAÍSE SEBASTIÃO

**UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO VARIÁVEL PARA GESTÃO DOS CUSTOS DE UMA
EMPRESA DO SEGMENTO DE FIBRA DE VIDRO DA GRANDE
FLORIANÓPOLIS**

Florianópolis

2018

DAÍSE SEBASTIÃO

**UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO VARIÁVEL PARA GESTÃO DOS CUSTOS DE UMA
EMPRESA DO SEGMENTO DE FIBRA DE VIDRO DA GRANDE
FLORIANÓPOLIS**

Trabalho Conclusão do Curso de Graduação em
Ciências Contábeis do Centro Sócio Econômico da
Universidade Federal de Santa Catarina como
requisito para a obtenção do Título de Bacharel
em Ciências Contábeis

Orientador: Prof. Dr. Fernando Richartz

Coorientadora: Prof. Nathália Laffin

Florianópolis

2018

Ficha de identificação da obra

A ficha de identificação é elaborada pelo próprio autor.

Orientações em:

<http://portalbu.ufsc.br/ficha>

DAÍSE SEBASTIÃO

**UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO VARIÁVEL PARA GESTÃO DOS CUSTOS DE UMA
EMPRESA DO SEGMENTO DE FIBRA DE VIDRO DA GRANDE
FLORIANÓPOLIS**

Este Trabalho Conclusão de Curso foi julgado adequado para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis e aprovado em sua forma final pelo Programa de Graduação da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 25 de Maio de 2018.

Prof. Dr. Fernando Richartz
Coordenador de TCC

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Fernando Richartz
Orientador
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof.^a Nathália Laffin
Coorientadora
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina

Este trabalho é dedicado à minha família.

AGRADECIMENTOS

Primordialmente, agradeço a Deus. Tenho certeza que todos os momentos vividos até hoje foram exatamente como deveriam ser. Com fé e paciência firmo o compromisso de carregar comigo as virtudes que me afastam do mundo profano.

Agradeço aos meus amados pais, que se dedicam diariamente em minha educação e são os maiores responsáveis pela lapidação do meu caráter.

A minha irmã e amiga. Fiel companheira de intempéries e vitórias, por quem sempre irei lutar.

Aos professores Fernando Richartz e Nathália Laffin, por toda a gentileza e acessibilidade. Saibam que ambos foram fontes de inspiração em nossa curta convivência. O mundo acadêmico necessita de pessoas dispostas e competentes como vocês.

Aos meus queridos companheiros de trabalho Maiara Sebastião, Luiz Carlos Alves, Ramonn Thyago e Paulo Henke. Sem o companheirismo e a força de vocês nada disso seria possível. Vocês são incansáveis.

Aos meus colegas de graduação, por toda a parceria firmada no decorrer destes anos e por muitas vezes segurarem minhas mãos para juntos seguirmos em frente.

RESUMO

SEBASTIÃO, D. **Utilização do custeio variável para gestão dos custos de uma empresa do segmento de fibra de vidro da grande Florianópolis**. 45p. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis – Universidade Federal de Santa Catarina, 2018.

Com o avanço da tecnologia e da velocidade das informações, tornou-se necessário uma série de melhorias relacionadas aos processos produtivos e decisórios das empresas. Para tanto, a contabilidade de custos, atualmente, faz-se extremamente necessária num ambiente organizacional. A pesquisa teve por objetivo a aplicação do método de custeio variável em uma indústria do setor de fibra de vidro, com a finalidade de apuração das margens de contribuição e pontos de equilíbrio para análise em suas várias óticas. Com os resultados obtidos, pode-se observar as proporções dos gastos fixos e variáveis para o todo da empresa, informação capaz de contribuir para o corte de gastos ou necessidade de melhorias. Observou-se, ademais, que o modelo de piscina que mais contribui para a absorção dos custos fixos totais de 2017, mediante volume de vendas, foi o modelo B603 Completa. De forma unitária, a maior margem de contribuição é da piscina L1004 Completa. O estudo dos pontos de equilíbrio demonstrou resultados positivos para que a empresa tenha condições de operar com o lucro auferido, porém este retorno é inferior ao esperado pelos gestores. Assim, as respostas geradas através deste método de custeio têm a potencialidade de auxiliar em decisões comerciais, financeiras e produtivas da entidade e são instrumentos indispensáveis no planejamento das mesmas.

Palavras-chave: Custeio Variável. Margem de Contribuição. Ponto de Equilíbrio. Custo/Volume/Lucro.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Comportamento dos Custos Fixos.....	22
Figura 2 - Comportamento dos Custos Variáveis	24

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Custos Fixos	31
Tabela 2 - Custos Variáveis.....	34
Tabela 3 - Cálculo da Margem de Contribuição Unitária	36
Tabela 4 - Cálculo da Margem de Contribuição Total.....	38
Tabela 5 - Cálculo do Ponto de Equilíbrio Contábil	40
Tabela 6 - Cálculo do Ponto de Equilíbrio Econômico.....	42
Tabela 7 - Demonstração do Resultado do Exercício 2017	43

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

EPP – Empresa de Pequeno Porte

MC – Margem de Contribuição

MCT – Margem de Contribuição Total

MCU – Margem de Contribuição Unitária

PE – Ponto de Equilíbrio

PEC – Ponto de Equilíbrio Contábil

PECM – Ponto de Equilíbrio Contábil Médio

PEEC – Ponto de Equilíbrio Econômico

PEECM – Ponto de Equilíbrio Econômico Médio

PEF – Ponto de Equilíbrio Financeiro

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
2	REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1	TERMINOLOGIA EM CUSTOS	19
2.1.1	Gasto	19
2.1.2	Investimento.....	19
2.1.3	Despesa	20
	Para Maher (2001), uma despesa é um gasto lançado em contrapartida à receita de um determinado período. Martins (2009) considera que toda despesa representa um consumo direto ou indireto de bens ou serviços empregados na empresa para a absorção de receitas e que, concomitantemente, reduzem o patrimônio líquido da entidade.....	20
2.1.4	Custos	20
2.1.4.1	Custos Fixos	21
2.1.4.2	Custos Variáveis.....	23
2.2	CUSTEIO VARIÁVEL.....	24
2.2.1	Margem de Contribuição.....	24
2.2.2	Ponto de Equilíbrio	25
2.2.2.1	Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC).....	26
2.2.2.2	Ponto de Equilíbrio Econômico (PEEC).....	26
2.2.2.3	Ponto de equilíbrio financeiro (PEF).....	26
3	METODOLOGIA	27
3.1	OBJETO DE ESTUDO	27
3.2	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	28
3.3	LIMITAÇÕES DA PESQUISA	28
4	ANÁLISE DOS DADOS	30
4.1	APRESENTAÇÃO DA EMPRESA	30
4.2	IDENTIFICAÇÃO DOS GASTOS	31
4.2.1	Custos fixos	31

4.2.2	Custos Variáveis	34
4.3	CÁLCULO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO.....	35
4.3.1	Cálculo da Margem de Contribuição Unitária.....	35
4.3.2	Cálculo da Margem de Contribuição Total	37
4.4	CÁLCULO DO PONTO DE EQUILÍBRIO.....	39
4.4.1	Cálculo do Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC)	40
4.4.2	Cálculo do Ponto de Equilíbrio Econômico	41
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	47
	REFERÊNCIAS	49

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade de custos manifestou-se com o surgimento do sistema produtivo através da Revolução Industrial, na Inglaterra, no século XVIII. Como ciência, surgiu da decorrência da contabilidade financeira, quando na era mercantilista, havia a necessidade de controle dos estoques na indústria, tendo seus princípios nascidos dessa finalidade (MARTINS, 2009). Todavia, Garner (1947) apud Beuren (2009), assume que os processos e teorias contábeis já eram estudados no século XIV, paralelo ao surgimento de indústrias nascidas da necessidade do comércio na Itália, Inglaterra e Alemanha.

O pressuposto da utilização da contabilidade de custos consiste na produção de diferentes níveis de informação gerencial para a entidade. Assim, uma boa orientação de custos prevê uma adequada utilização de um sistema de custeio. Beuren (2009, p. 61) destaca que um sistema de custeio “é um instrumento de suporte voltado ao fornecimento de subsídios importantes à avaliação de desempenho dos gestores, taxa de retorno nas decisões de investimentos, decisões do tipo comprar X fabricar, formação de preço de venda etc” (BEUREN, 2009, p. 61).

A presente pesquisa dedica-se a estudar o conceito, aplicação e variações do método de custeio variável, para produtos providos de uma companhia industrial no setor de fibra de vidro, com a finalidade de esclarecer sobre a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio para tomada de decisões, fatores estes pertencentes ao método de custeio estudado. Para Bernardi (1996), a partir do custeio variável pode-se obter a margem de contribuição, sendo a diferença entre o valor das receitas e os custos variáveis da venda. O mesmo autor defende que este método possibilita a análise do quanto cada produto irá contribuir para absorver os custos fixos, despesas fixas e ainda gerar lucro.

A margem de contribuição obtida através do custeio variável fornece ferramentas para a análise custo/volume/lucro, o qual será objeto amplo deste trabalho. No processo de gestão de custos, o método custo/volume/lucro atua como método de verificação de variáveis e ligações entre áreas como receitas, custos, despesas e volume de atividade e como suas alterações influenciam no lucro da empresa (HANSEN; MOWEN, 2001). Ademais, a relação custo/volume/lucro ampara o controle dos resultados almejados.

O tema desta pesquisa justifica-se devido à tamanha dificuldade encontrada pelas empresas de manufatura para a melhor elaboração dos preços dos produtos, visto que estes podem ser baseados em diversos métodos de custeio, sendo refletidos em resultados positivos

ou negativos. Martins (2009) destaca que para tomada de decisão, a alocação dos custos fixos pode ser perigosa por sua própria natureza, pois o valor destinado para cada unidade depende de sua produção ou até mesmo do critério utilizado em seu rateio. Desta maneira, torna-se arriscado basear-se no resultado então apurado. O autor afirma ainda que, como a margem de contribuição é calculada pela diferença entre Receita e soma de Custo e Despesas Variáveis, ela “tem a faculdade de tornar bem mais facilmente visível a potencialidade de cada produto, mostrando como cada um contribui para, primeiramente, amortizar os gastos fixos, e, depois, formar o lucro propriamente dito” (MARTINS, 2009, p. 185).

Nesse sentido, o objetivo geral deste estudo compreende na estruturação do custeio variável, o qual, dentre todos os produtos produzidos pela indústria estudada, será aplicado especificamente sob a linha de peças de piscinas. Especificamente espera-se que, mediante análise da relação custo/volume/lucro e cálculo da margem de contribuição, consiga-se atualizar, direcionar e fornecer maior segurança na formação dos preços destes itens, bem como selecionar quais as peças que mais contribuem para a absorção dos gastos fixos da companhia até que se alcance um ponto de equilíbrio.

A pesquisa foi dividida em seis etapas. O desenvolvimento da pesquisa nasceu do interesse da pesquisadora em verificar se as práticas realizadas pela empresa objeto de estudo eram as melhores possíveis de acordo com a realidade vivida pela empresa. Assim, a primeira etapa da pesquisa consistiu em uma análise das atividades realizadas na empresa, buscando averiguar se havia material suficiente para a realização de um estudo.

Tendo o conhecimento das rotinas da empresa e verificando que as informações poderiam ser exploradas, foi realizada a segunda etapa da pesquisa, a qual consistiu em uma reunião com a diretoria da empresa, buscando autorização para acesso aos dados e desenvolvimento da pesquisa. A terceira etapa consistiu no levantamento dos dados, os quais se caracterizam como fontes primárias de informação. Para levantamento dos dados, foi utilizada uma planilha eletrônica por meio do programa Microsoft Excel. Nessa planilha foram elencados todos os produtos transacionados pela empresa.

Na quarta e quinta etapas foram realizados o tratamento e a análise dos dados, conforme evidenciado no Capítulo 9 da pesquisa. Essas etapas forneceram subsídios suficientes para elaboração das conclusões da pesquisa, as quais são demonstradas na sexta e última etapa.

Portanto, este trabalho relaciona a teoria e a prática, contribuindo de forma relevante para uma conversa cada vez mais próxima entre esses dois eixos. Espera-se, com a pesquisa,

lapidar essa relação, trazendo para a prática um olhar mais técnico e científico acerca da realidade.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 TERMINOLOGIA EM CUSTOS

Por meio do avanço da globalização dos mercados, muitas mudanças puderam ser observadas e estudadas dentro da contabilidade de custos. Desde a oferta de valores aos produtos até a avaliação comportamental dos próprios gestores das companhias. Mowen (2000) afirma que estas mudanças são motivadas pela necessidade de gerar métodos competitivos, e que, para isto, operações tradicionais de contabilidade não sustentam atualmente tais necessidades. Acerca disso, Martins (2009) também ressalta que devido ao crescimento das empresas, um afastamento passou a existir entre o administrador, ativos e pessoas administradas. Assim surgiu uma nova frente de abordagem para a contabilidade de custos, a missão gerencial.

Para Martins (2009, p. 21), nesse novo campo, a contabilidade de custos se compromete com duas novas finalidades: auxílio ao controle e à tomada de decisões. Com relação ao primeiro, o mesmo autor acrescenta que sua potencialidade de maior relevância “é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos” (MARTINS, 2009, p. 21). No que tange a tomada de decisões, sua importância principia do provimento de informações sobre consequências de curto e longo prazo, mensurando a inserção ou corte de produtos, formando preços de venda ou compra de insumos.

2.1.1 Gasto

Martins (2009) afirma que gasto é todo dispêndio - geralmente monetário - feito pela entidade, realizado em função do compromisso de concessão de ativos (futuros ou não). O autor acrescenta que é um conceito amplo, visto que é aplicado para toda aquisição de bens e serviços, os quais somente existirão no momento do reconhecimento contábil, caso haja transferência de tais bens e serviços para a entidade.

2.1.2 Investimento

Um gasto é considerado investimento quando este é adquirido em função de sua vida útil ou quando se refere à expectativa de benefícios futuros. Wernke (2001) expõe que o conceito de investimento está ligado a um dispêndio de recursos efetuados na aquisição de um ativo de longo prazo. Ademais, consoante com Martins (2009, p. 25), os investimentos também podem ser os gastos contidos nos “ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização” (MARTINS, 2009, p. 25)

2.1.3 Despesa

Para Maher (2001), uma despesa é um gasto lançado em contrapartida à receita de um determinado período. Martins (2009) considera que toda despesa representa um consumo direto ou indireto de bens ou serviços empregados na empresa para a absorção de receitas e que, concomitantemente, reduzem o patrimônio líquido da entidade.

2.1.4 Custos

Segundo Santos (2001), são considerados custos todos os desembolsos realizados em função de produção ou operação de produtos ou serviços, como matérias primas, insumos, pessoal, estrutura, máquinas etc. Para Maher (2001), o conceito de custo se dá pelo sacrifício de recursos, podendo assumir diversas classificações.

Para Martins (2009), um gasto é todo o montante, monetário ou não, que gera sacrifício financeiro para a empresa e é representado pela promessa de entrega de qualquer ativo (geralmente dinheiro). Assim, o mesmo autor explica que custo é uma categoria de gasto, o qual é despendido para um bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. Por exemplo:

A matéria prima foi um gasto em sua aquisição que imediatamente se tornou investimento, e assim ficou durante o tempo de sua Estocagem; no momento de sua utilização na fabricação de um bem, surge o Custo da matéria-prima como parte integrante do bem elaborado. Este, por sua vez, é de novo um investimento, já que fica ativado até sua venda (MARTINS, 2009, p. 25).

Ademais, Martins (2009) acrescenta outro exemplo, destacando a energia elétrica como um gasto quando no ato de sua aquisição, passando a ser reconhecida como custo a partir do momento em que é utilizada. Uma máquina, por sua vez, também será um gasto em

sua aquisição, passando por investimento e posteriormente é transformada em custo, por meio de sua depreciação, à medida que é utilizada no processo produtivo.

Conforme mencionado anteriormente, autores defendem que os custos podem assumir diversas classificações. Para Maher (2001), por exemplo, estes podem ser diretos, indiretos, fixos, variáveis, semifixos ou semivariáveis. Para fins deste estudo, serão apresentadas nos tópicos a seguir as principais características dos custos fixos e variáveis.

Para Martins (2009, p. 50), alguns tipos de custos podem assumir componentes de mais de uma natureza. “A Energia Elétrica é um exemplo, já que possui uma parcela que é fixa e outra variável; aquela independe de volume de produção, e é definida em função do potencial de consumo instalado, e esta depende diretamente do consumo efetivo” (MARTINS, 2009, p. 50).

2.1.4.1 Custos Fixos

Segundo Maher (2001), os custos fixos são aqueles que não se alteram com a variação do volume de produção, considerando um intervalo de atividade expressivo. Isto é, se determinada empresa produzir uma quantidade de 1.000 unidades de um produto x, irá pagar de aluguel um valor de R\$5.000,00 (cinco mil reais). Caso produza uma quantidade de 2.000 unidades, seu aluguel continuará sendo o mesmo valor de R\$5.000,00 (cinco mil reais). Assim, pode-se ressaltar que a alocação dos custos fixos nos métodos de custeio é uma das variáveis mais relevantes no momento de decidir como a operação será realizada. Acerca disso, Maher (2001) contribui que, geralmente, um método precisa ser elaborado para que os produtos recebam suas partes relativas a estes custos. Este processo é denominado rateio de custos.

É necessário, todavia, que um cuidado especial seja tomado no momento da tomada de decisão sobre o rateio dos custos fixos, para que esta operação não faça com que eles pareçam custos variáveis. Maher (2001, p. 70) exalta que “o rateio de parte do aluguel da fábrica a cada unidade do produto resulta na inclusão de aluguel como parte do “custo unitário” do produto, apesar de o aluguel total não se alterar” (MAHER, 2001, p. 70).

Para Martins (2001), há um fator importante na identificação dos custos fixos e variáveis. Por exemplo, se a empresa adota um método de depreciação de quotas decrescentes, o valor do custo deste item será diferente em cada período, porém a depreciação continuará sendo considerada um custo fixo. Se o aluguel sofrer reajuste em determinados

meses, também permanecerá como custo fixo mesmo que seus valores variem, visto que tal variação independerá do volume de produção.

Hernandez, Oliveira e Costa (2001) deixam claro quais as características mais marcantes na determinação dos custos fixos:

- a) O valor do custo fixo total permanecerá o mesmo independente da escala de produção, no entanto quando rateado este montante por unidade de produtos acabados, o mesmo será decrescente à medida que a quantidade de volumes for maior, visto que o valor do total do aluguel, por exemplo, será rateado para uma maior quantidade de produtos.
- b) Os métodos de custeamento dos custos fixos irão variar na medida das diferentes necessidades dos usuários.
- c) O valor total de determinado custo fixo somente será alterado caso haja variação monetária ou a diferença para mais ou para menos do volume de produção seja de extrema relevância. (HERNANDEZ; OLIVEIRA; E COSTA, 2001)

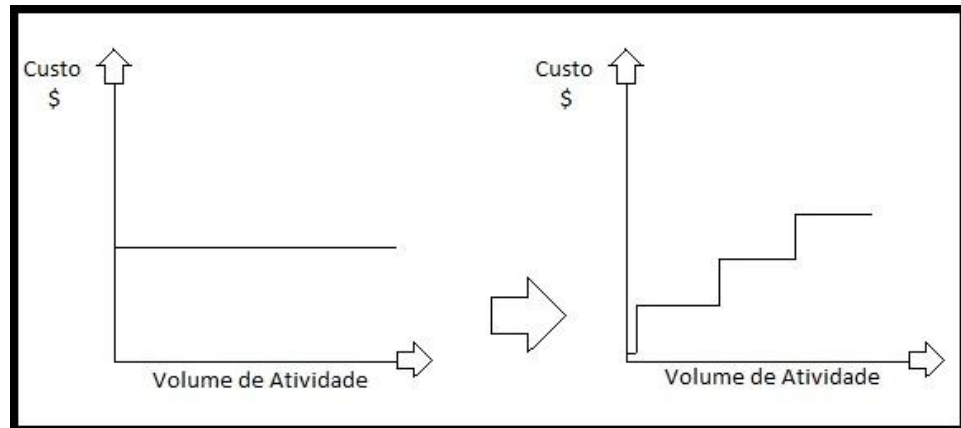
Acerca disso, Martins (2009, p. 50) exemplifica:

O valor da mão de obra indireta pode subir em determinado mês em função do dissídio; o aluguel pode crescer em virtude da adição de um novo imóvel; a depreciação pode também aumentar pela substituição de uma máquina velha por outra moderna e mais cara. Todos estes itens são Custos Fixos sempre, apesar de seus valores se modificarem, já que seu montante em cada período é independente do volume de produção. (MARTINS, 2009, p. 50).

Ademais, Martins (2009) conclui que não há custo ou despesa absolutamente fixos. Em outro exemplo destaca que uma planta sem qualquer atividade já consome alguns tipos de “custos fixos”, como por exemplo, vigia, lubrificação de máquinas etc. Para que a planta efetivamente funcione, mesmo que numa capacidade reduzida, outros custos de funcionamento são atribuídos à mesma, como almoxarife, operários, entre outros. Para que este funcionamento trabalhe em capacidade ainda maior, novamente outros custos serão absorvidos, como outros operários e demais gastos. Neste sentido, os custos serão “fixos dentro de certos limites de oscilação da atividade que se referem, sendo que, após tais limites, aumentam, mas não de forma exatamente proporcional, tendendo a subir em “degraus””. (MARTINS, 2009, p. 254).

Desta forma, depreende-se que ainda que os custos fixos sofram algum reajuste em determinados momentos, sua maior característica se concentra em sua não alteração no que diz respeito às variações do volume de produção num dado período de tempo, conforme ilustra Martins (2009), na Figura 1:

Figura 1 - Comportamento dos Custos Fixos



Fonte: Martins (2009).

2.1.4.2 Custos Variáveis

Maher (2001) expõe que os custos variáveis são aqueles que variam proporcionalmente à medida que o volume de produção também se altera. Geralmente incluem matérias primas, mão de obra direta da produção, outros materiais diretos e indiretos. Comissões e certos custos industriais como distribuição de mercadorias também são classificados como custos variáveis, visto que somente serão despendidos, caso haja atividade para tal. O mesmo autor acrescenta que embora havendo custos indiretos de fabricação considerados variáveis, a maioria deles, quando na esfera industrial, são considerados fixos.

Adicionalmente, Martins (2009) destaca pontos relevantes sobre a variação das classificações dos custos variáveis. Por exemplo, em algumas empresas, os únicos itens realmente variáveis são as matérias-primas, todavia, este consumo pode se alterar não proporcionalmente ao volume de produção, posto que possa haver desperdício de material em tempos em que a produção está baixa, ou economia quando a produção trabalha em maior velocidade.

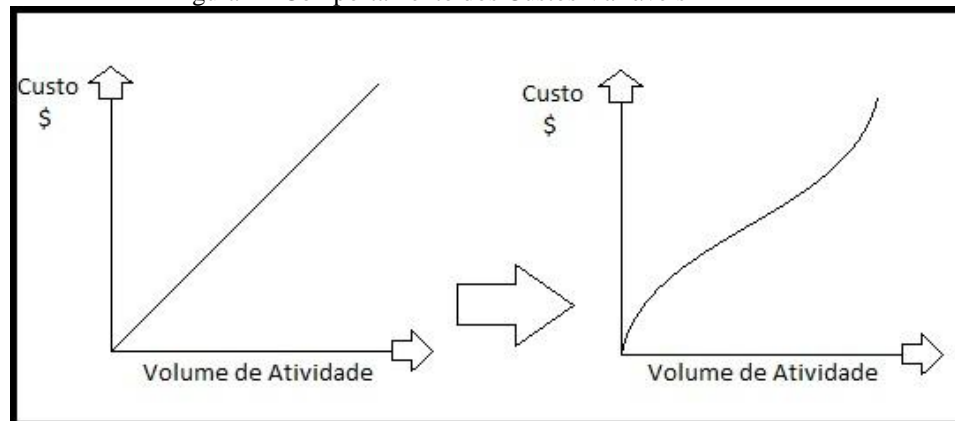
Assim como nos custos fixos, os custos variáveis podem sofrer variação em escalas, dependendo do volume de atividade e produção em determinado período de tempo.

Em relação ao exposto, Martins (2009, p. 255) exemplifica:

Se o pessoal tem oito horas para produzir 60 unidades, quando normalmente levaria seis para tal volume, provavelmente gastará as oito horas trabalhando com velocidade mais calma (se não estiver o volume por hora condicionado por máquinas). Se o volume passar para 80 unidades, trabalharão as mesmas oito horas; se for de 90 unidades, talvez levem pouco mais de nove horas, em função do cansaço, que faz decrescer a produtividade. (MARTINS, 2009, p. 255)

A Figura 2 representa a evolução dos custos variáveis em relação à produção estável e à produção com variação de volume em determinado espaço de tempo.

Figura 2 - Comportamento dos Custos Variáveis



Fonte: Martins (2009).

2.2 CUSTEIO VARIÁVEL

O custeio variável consiste em alocar a um produto manufaturado somente os custos que se alternam diretamente com o volume de produção dos mesmos. Para Martins (2009) este método nasceu a partir das inúmeras indagações referentes às dificuldades de absorção dos custos fixos aos produtos. O mesmo autor expõe:

Riscos existem em função da apropriação dos custos fixos aos produtos e se são eles muito mais derivados da necessidade de se colocar em condições de operar uma produção muito pouco estando de fato vinculados a este ou àquele produto ou unidade, e, além disso, se são na maioria, se não na totalidade, repetitivos a cada período, porque não se deixar de apropriá-los aos produtos, tratando-os como se fossem despesas (encargos do período)? (MARTINS, 2009, p 198).

As vantagens do custeio variável partem da clareza da alocação dos valores dos custos e despesas aos produtos, que, por serem somente dos variáveis, gestores acreditam que este método fornece informações mais precisas com relação aos custos, volumes, receitas e lucros. De acordo com Vanderbeck e Nagy (2001), o custeio variável oferece informações que demonstram a conexão dos custos variáveis com as vendas e auxilia a administração na interpretação de como o volume da produção altera tais custos e a renda, visto que este método confronta custos diretamente com a receita. Esta operação tem como finalidade a obtenção da margem de contribuição do produto.

2.2.1 Margem de Contribuição

Para Martins (2009), o conceito de margem de contribuição consiste na “diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto”. Este, novamente define que “é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputada sem erro” (MARTINS, 2009, p. 179).

No tocante, Maher (2001) realça a importância do cálculo da margem de contribuição através do custeio variável para os gestores das empresas, visto a necessidade de conhecimento dos reais custos de operação de um negócio. O mesmo defende que este método tem a potencialidade de fornecer informações claras para que os interessados possam estipular preços de venda dos produtos, bem como interpretar as alterações na produção através das informações produzidas.

Padoveze (2010) afirma que a margem de contribuição se caracteriza pelo resultado variável e que somente podem ser realmente identificados aqueles custos atribuídos unitariamente a cada produto, obtidos pelo método de custeio variável.

A importância do cálculo da margem de contribuição, segundo Maher (2001), é evidenciada através das informações que este cálculo fornece, as quais são base para uma análise de custo/volume/lucro. Maher ainda destaca que esta análise auxilia na tomada das decisões relativas à produção de orçamentos e determinar variáveis de produção, almejando maiores lucros através da expansão das facilidades observadas nos processos. Para mais, a respeito dos interessados, Maher (2001, p. 432) conclui que “eles podem chegar à conclusão de que mais volume não necessariamente significa maiores lucros, a depender de como a expansão alterar os custos fixos.” (MAHER, 2001, p. 432)

2.2.2 Ponto de Equilíbrio

Para Padoveze (2010), o ponto de equilíbrio determina o momento em que a empresa adquire recursos suficientes para gerar lucro zero, ou seja, quando não há prejuízo ou lucro. Tocante ao exposto, Martins (2009) reitera que uma empresa alcançará seu ponto de equilíbrio a partir do momento em que o montante de suas receitas equipararem-se à soma dos seus custos e despesas totais.

Existem três distintas vertentes para a análise do ponto de equilíbrio: o ponto de equilíbrio contábil (PEC), ponto de equilíbrio econômico (PEEC) e o ponto de equilíbrio financeiro (PEF).

2.2.2.1 Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC)

O ponto de equilíbrio contábil determina exatamente o momento em que o lucro é zero. Martins (2009) explica que o PEC será obtido através da soma de todas as margens de contribuição unitárias dos produtos vendidos da empresa, e, quando este montante cobrir todos os gastos fixos e variáveis da mesma, pode-se dizer que esta atingiu seu ponto de equilíbrio contábil. O cálculo do PEC se dá pela margem de contribuição, dividida pelo valor total dos custos fixos.

2.2.2.2 Ponto de Equilíbrio Econômico (PEEC)

O ponto de equilíbrio econômico, segundo Martins (2009), é determinado pelo momento em que a empresa cobre todos os seus gastos fixos e variáveis e também obtém o retorno esperado por seus administradores. Para tanto, o cálculo do PEEC é realizado através dos custos fixos totais da empresa somados ao valor desejado como retorno, sendo ambos divididos pela margem de contribuição total.

2.2.2.3 Ponto de equilíbrio financeiro (PEF)

O ponto de equilíbrio financeiro, diferentemente do ponto de equilíbrio contábil e do econômico, desconsidera os valores dos custos que não representam desembolso, como por exemplo, depreciações. Martins (2009) destaca que o cálculo do PEF é determinado pela subtração dos custos não desembolsáveis dos custos totais, sendo este resultado dividido pela margem de contribuição total. Assim, a empresa está equilibrada financeiramente, porém para fins contábeis estará com um prejuízo no valor da depreciação.

3 METODOLOGIA

A pesquisa científica é uma forma de desenvolvimento da sociedade. Por meio dela, é estabelecida a conversa entre a teoria e prática. De acordo com Gil (2002), uma pesquisa se desenvolve quando a prática não possui conteúdo suficiente para a solução de seus problemas, ou quando a informação disponível se encontra desorganizada o suficiente para que não possa ser vislumbrada como uma alternativa ao problema.

Nessa pesquisa, busca-se o desenvolvimento de uma pesquisa científica por meio da pesquisa descritiva, mais especificamente, por meio de um estudo de caso.

Para tanto, será realizada uma pesquisa descritiva, na qual o método de pesquisa escolhido é o estudo de caso, no qual se aprofundará no melhor sistema de custeio para os fins acima citados. A empresa eleita é atuante no mercado de fibra de vidro há mais de 30 anos, líder no segmento em Florianópolis, a qual conquistou posição de respeito durante sua vida em todo o estado de Santa Catarina. Os dados analisados referem-se ao ano de 2017 e foram fornecidos pela diretoria da empresa, sendo documentos e dados eletrônicos de fontes primárias de investigação

3.1 OBJETO DE ESTUDO

O objeto deste estudo de caso é uma empresa que atua no mercado de fibra de vidro. A empresa está no mercado há mais de 30 anos e possui sua sede na cidade de Palhoça (Santa Catarina), na região da grande Florianópolis. É líder no mercado de fabricação de produtos em fibra de vidro para a construção civil, esportes náuticos, lazer e projetos especiais.

Os dados constituem-se de fontes primárias de investigação, sendo materiais documentais e originais com informações financeiras da empresa.

Segundo Pinheiro (2006), pesquisas com desenvolvimento em bases conceituais, fornecem credibilidade ao trabalho, visto que fontes primárias de investigação expõe a teoria sem qualquer alteração da forma com que foram produzidas por seus autores.

3.2 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

De acordo com Gil (2002), as pesquisas podem classificar-se como pesquisas exploratórias, descritivas e explicativas. Cada uma delas possui características específicas e diferenciam-se pelos seus critérios. Neste estudo, realiza-se uma pesquisa descritiva, que será efetivada por meio de um estudo de caso.

Para Triviños (1987), na pesquisa descritiva pretende-se observar, registrar e analisar os fenômenos de um determinado objeto, exigindo do pesquisador uma série de informações sobre a realidade em questão.

O estudo de caso, de acordo com Gil (2002), consiste no profundo e exaustivo estudo de um ou de poucos objetos, possibilitando detalhamento e amplitude do mesmo. Triviños (1987) destaca que o estudo de caso é uma categoria de pesquisa na qual o objeto estudado é analisado profundamente, buscando descrever uma determinada realidade. Gil (2002) ainda acrescenta que no estudo de caso o pesquisador não tem a intenção de interferir sob a identidade do objeto, mas somente apresentá-lo conforme ele o percebe.

3.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

As limitações da pesquisa se dão, principalmente, quanto à dificuldade de generalização, tendo em vista que aborda informações de uma empresa específica em um dado momento do tempo. Entretanto, compreende-se que, ainda que seja uma limitação, este não é um fator preponderante para que este estudo seja utilizado como fonte de pesquisa e base de consulta para situações similares.

4 ANÁLISE DOS DADOS

A análise dos dados foi efetuada de maneira à esclarecer sobre a real situação da companhia estudada, onde o autor não tem interesse em manipular informações ou modificar a realidade da empresa. As informações contidas nesta pesquisa são de poder da autora, a qual possui total autorização dos diretores e responsáveis pela empresa.

4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

Fundada em 08 de julho de 1988, a F. N. Indústria e Comércio LTDA nasceu da necessidade de crescimento profissional do então fundador M. S., quem, desde muito jovem, prestava serviços de mão de obra no segmento de fibra de vidro. Assim, a F. N. deu início a seus trabalhos como prestadora de serviços neste segmento. Nesta data, bem como atualmente, a empresa já estava localizada no município de Palhoça/SC, com área de 70m² (setenta metros quadrados).

Em 1989 M. S. vislumbrou uma oportunidade de crescimento em meio ao ramo náutico e iniciou a fabricação de produtos como canoas e caiaques, os quais, posteriormente, foram somados a outras peças para esportes, lazer, construção civil etc.

Com a necessidade de expansão de suas instalações para melhor atender o mercado, foi no ano de 1996 que a empresa adquiriu um novo terreno para construção de uma fábrica com maior estrutura, situado no Distrito Industrial de Palhoça, para a produção de piscinas e escorregadores aquáticos (toboáguas), totalizando assim uma área de 7.473,50m² (sete mil quatrocentos e setenta e três metros e cinquenta metros quadrados). O antigo endereço foi disponibilizado para a abertura de uma loja comercial.

A empresa tem personalidade jurídica de direito privado, enquadrada como Empresa de Pequeno Porte (EPP) estabelecida pela Lei nº 9.317/96. Optante pelo sistema SIMPLES NACIONAL de tributação de acordo com a Lei Complementar 123/2006.

O processo de produção da F. N. faz uso de máquinas como *spray up* para a aplicação do material, onde mantas de fibra de vidro são sobrepostas sobre a superfície de um molde e assentadas com resina. Ademais, através de roletes e pincéis, de maneira manual, operários trabalham para que a uniformidade das camadas seja garantida.

A fibra de vidro permite ser moldada em diferentes tamanhos e formas. Atualmente, a empresa tem como atividade principal a fabricação, venda e instalação de piscinas, desenvolvidas em diversos modelos e tamanhos diferentes, as quais garantem mais de 75% do

faturamento da entidade. Esta porcentagem foi baseada em estimativas de consumo de esforços totais da empresa, como forma de generalizar as informações e possibilitar o estudo.

As vendas são feitas diretamente revendedores e clientes finais, na qual representa a forma de distribuição de seus produtos. Atualmente é composta por sua Matriz (fábrica) e uma Filial (loja). A F. N. é líder no mercado de fibra de vidro na região da Grande Florianópolis.

4.2 IDENTIFICAÇÃO DOS GASTOS

Conforme exposto anteriormente, o objeto de estudo dessa pesquisa é a F. N. Indústria e Comércio Ltda. Os dados referem-se ao ano de 2017 e contemplam o contexto dos custos e despesas da empresa. Desta forma, a análise dos dados se deu da forma que segue.

4.2.1 Custos fixos

A primeira etapa da análise dos dados deu-se em função da identificação de todos os custos e despesas que a empresa considera fixos dentro de sua realidade. Como forma de minimizar a apresentação dos mesmos, estes custos foram agrupados em quatro grupos conforme suas características e utilidades.

Tabela 1 - Custos Fixos

	Gastos com pessoal	Gastos de funcionamento	Gastos com veículos e transporte	Gastos com maquinário	TOTAL
Janeiro	R\$ 38.071,80	R\$ 39.549,24	R\$ 14.086,54	R\$ 1.633,08	R\$ 93.340,66
Fevereiro	R\$ 39.353,14	R\$ 21.440,29	R\$ 12.897,30	R\$ 1.633,08	R\$ 75.323,81
Março	R\$ 39.683,93	R\$ 20.669,42	R\$ 10.685,37	R\$ 1.633,08	R\$ 72.671,80
Abril	R\$ 38.870,62	R\$ 18.878,05	R\$ 10.570,87	R\$ 1.633,08	R\$ 69.952,62
Maiο	R\$ 36.181,75	R\$ 11.786,88	R\$ 10.691,66	R\$ 1.633,08	R\$ 60.293,37
Junho	R\$ 37.741,11	R\$ 12.896,90	R\$ 8.194,49	R\$ 1.633,08	R\$ 60.465,58
Julho	R\$ 35.276,16	R\$ 22.448,39	R\$ 10.273,51	R\$ 1.633,08	R\$ 69.631,14
Agosto	R\$ 38.251,00	R\$ 10.277,43	R\$ 10.933,04	R\$ 1.633,08	R\$ 61.094,55
Setembro	R\$ 37.785,90	R\$ 25.936,07	R\$ 11.271,28	R\$ 1.633,08	R\$ 76.626,33
Outubro	R\$ 5.760,04	R\$ 64.789,33	R\$ 13.764,03	R\$ 1.633,08	R\$ 85.946,48
Novembro	R\$ 41.044,95	R\$ 11.042,33	R\$ 11.805,54	R\$ 1.633,08	R\$ 65.525,90
Dezembro	R\$ 72.151,24	R\$ 18.606,92	R\$ 12.114,46	R\$ 1.633,08	R\$ 104.505,70
Média 2017	R\$ 38.347,64	R\$ 23.193,44	R\$ 11.440,67	R\$ 1.633,08	R\$ 74.614,83
Total 2017	R\$ 460.171,64	R\$ 278.321,25	R\$ 137.288,09	R\$ 19.596,96	R\$ 895.377,94

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

a) Os gastos com pessoal compreendem a folha de pagamento dos funcionários, mensalidade do restaurante fornecedor da empresa, despesas com uniformes e materiais de EPI.

b) O segundo grupo, classificado como gastos de funcionamento, contempla os gastos necessários para que a empresa possa de fato operar. Nele estão contidos todos os dispêndios, não somente com segurança e boas condições, mas também legalmente, visto que por se tratar de indústria que envolve diversos produtos químicos, existem gastos especiais. Estas contas contemplam licença ambiental, taxa de alvará de bombeiro, alvará de funcionamento, seguros dos galpões, gastos estruturais, mensalidade de engenheiro químico, certificado digital, preventivo contra incêndio, mensalidade de coleta de lixo contaminado, gastos com telefonia, conta de água, elétrica e afins.

Embora que para algumas empresas o gasto com consumo de energia elétrica possa ser classificado como um custo variável, a F. N. adota este custo como um sacrifício fixo em função de que seus valores pouco se alteram no decorrer do ano, sendo esta pequena variação irrelevante para a caracterização de custo variável.

c) O terceiro grupo, como o próprio título revela, diz respeito aos custos de transporte. Nele estão contidos os valores desembolsados com consumo de combustível de veículos de alguns funcionários, veículos utilizados nas atividades básicas da empresa e todos os documentos, licenciamentos e seguros dos mesmos, pagamentos de transportadoras para entrega de fornecedores e veículos de transporte de mercadorias da F. N., da fábrica ou loja até a casa dos clientes, quando da venda de seus produtos.

Os gastos com transporte de matéria prima dos fornecedores para o galpão da empresa foram alocados aos custos fixos apoiando-se na realidade da companhia, a qual independe do volume de suas vendas. Isto, pois ao considerar que a mão de obra dos operários da produção trabalha de maneira contínua na fabricação dos produtos independentemente do fluxo de vendas, pode-se dizer que este gasto não é variável.

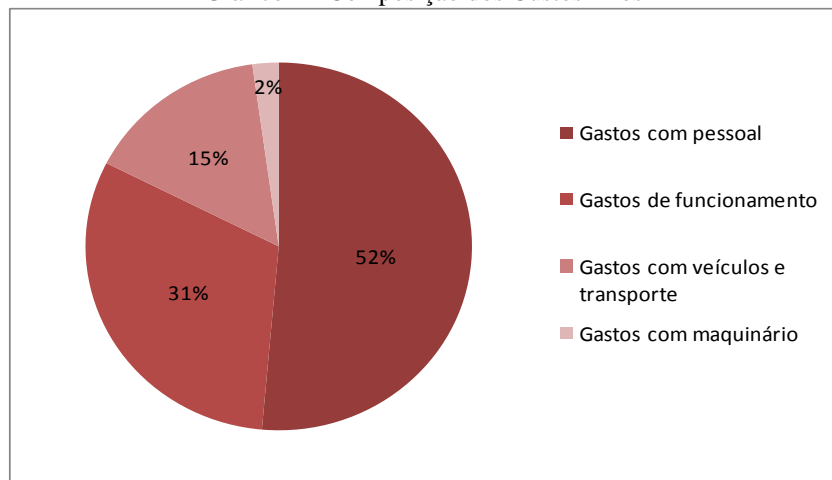
A importância relativa aos fretes da empresa para os clientes pertence à categoria dos custos fixos pela irrelevância de seus valores com relação ao total dos custos da fábrica e por sua dificuldade de mensuração, posto que cada cliente consome um valor diferente, não sendo possível defini-lo.

d) No último grupo estão contidos os custos relativos às máquinas e equipamentos, tais como depreciação e manutenção das mesmas. Tais valores foram alocados à relação dos custos fixos, uma vez que não há como mensurar e quantificar o quanto cada produto

consome do todo das maquinas. Ademais, para um melhor esclarecimento da pesquisa, percebeu-se que a quantia destacada neste grupo tem dimensão irrisória com relação ao total.

Para a análise da pesquisa, do valor total apurado na relação dos custos fixos, será considerado somente um montante de 75% do total, visto que a pesquisa levantará unicamente os produtos da linha de piscinas. Para tanto, conforme determinação dos gestores da F. N., esta é a parcela que tais produtos representam do todo. Esta porcentagem foi baseada em estimativas de consumo de esforços totais da empresa, como forma de generalizar as informações e possibilitar o estudo.

Gráfico 1 - Composição dos Custos fixos



Fonte: Dados da pesquisa (2018).

O Gráfico 1 demonstra a composição dos custos fixos da empresa com relação a seu valor total. Pode-se observar que os gastos de maior representatividade – mais de 50% - pertencem ao grupo dos gastos com pessoal, sendo a folha de pagamento seu componente de maior peso. No tocante, cabe salientar que gastos com pessoal podem ser alterados, caso, após determinado período de tempo, a empresa necessite fazer demissões ou novas contratações. Ou seja, esta parcela de consumo dos recursos tem relação com o potencial de atividade da empresa num período expressivo de tempo.

Os gastos de funcionamento também possuem grande relevância no total dos custos fixos em virtude de somente sofrerem qualquer alteração com a variação do volume de vendas, caso a empresa esteja, em longo prazo, necessitando alterar parte de suas instalações. Isto é, caso haja alguma queda na economia que afete a empresa em longo prazo, mesmo que os gastos com pessoal possam ser diminuídos em função de demissões, os gastos de funcionamento somente irão se alterar caso a queda seja, ou muito drástica, ou num período muito longo, sendo então, difíceis de serem reduzidos.

4.2.2 Custos Variáveis

Na a apresentação desta seção, para a demonstração dos custos variáveis dos produtos, é destacado o modelo de piscina que tem maior representação no volume de vendas.

Na tabela 2 são elencados todos os itens componentes da categoria dos custos variáveis diretamente incorporados ao produto.

Tabela 2 - Custos Variáveis

DESCRIÇÃO DOS ITENS	VALOR	QTD	TOTAL
TUBO MEIA CANA DE 40MM C/ 2 METRO	R\$ 1,42	47,0	R\$ 66,74
BRASNOX M50E	R\$ 16,85	0,7	R\$ 11,71
TALCO INDUSTRIAL	R\$ 0,80	1,0	R\$ 0,80
PIGMENTO VERDE	R\$ 24,00	0,3	R\$ 7,20
THINNER M01	R\$ 3,70	8,0	R\$ 29,60
BUCHA RED.SOLD.CURTA PVC MARROM 50X40MM	R\$ 1,13	5,0	R\$ 5,67
TE SOLD. PVC MARROM 40MM	R\$ 3,69	1,0	R\$ 3,69
DISPOSITIVO ASPIRAÇÃO	R\$ 10,50	1,0	R\$ 10,50
DISPOSITIVO RALO DE FUNDO	R\$ 12,37	2,0	R\$ 24,74
DISPOSITIVO RETORNO	R\$ 12,37	2,0	R\$ 24,74
TUBO DE PVC SOLD. MARROM 40MM	R\$ 4,71	3,5	R\$ 16,49
JOELHO 90° SOLD.PVC MARROM 40MM	R\$ 1,74	18,0	R\$ 31,32
SELADOR MARBOCOTE MOULD SEALER	R\$ 169,00	0,1	R\$ 16,90
DESMOLDANTE MARCOTE 220	R\$ 84,00	0,1	R\$ 8,40
ESTOPA, LIXA, DISCOS, AEROZIO, DIOXO	R\$ 20,00	1,0	R\$ 20,00
POTE COLA	R\$ 4,83	1,0	R\$ 4,83
KIT ACESSÓRIOS P/ PISCINA	R\$ 65,90	1,0	R\$ 65,90
CABO	R\$ 33,39	1,0	R\$ 33,39
MANGUEIRA	R\$ 3,99	5,5	R\$ 21,95
CASA DE MÁQUINA	R\$ 1.074,22	1,0	R\$ 1.074,22
RESINA 756N (GEL TIME 15-20 VERÃO)	R\$ 8,90	107,0	R\$ 952,30
INSTALAÇÃO	R\$ 880,00	1,0	R\$ 880,00
GEL AZUL PISCINA NGA 71600-S	R\$ 20,70	32,0	R\$ 662,40
FIO ROVING 4.000 ME 3050	R\$ 6,10	57,0	R\$ 347,70
TOTAL			R\$ 4.321,19

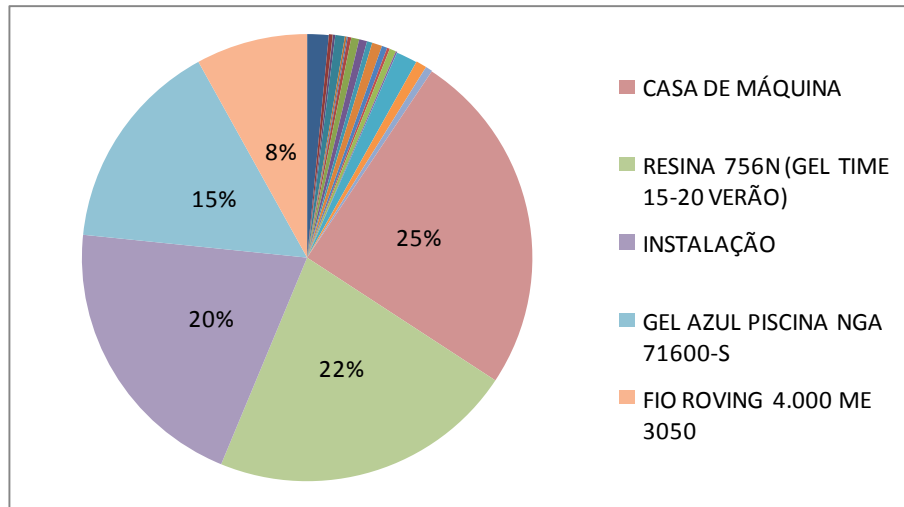
Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Conforme elencado na Tabela 2, os custos variáveis contemplam os itens utilizados diretamente na produção das piscinas, os quais serão, para fins de cálculo da margem de contribuição, somados às comissões de vendedores e impostos sobre a venda.

Os dados apresentados são destacados em gráfico posteriormente para evidenciação dos itens que dispõe de maior expressão na composição do valor total dos materiais.

O Gráfico 2 ilustra as porções de cada parcela relativa aos pontos ressaltados:

Gráfico 2 - Composição dos Custos Variáveis



Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Em primeiro lugar, o item que de maior valor na fabricação das piscinas é a casa de máquina. A casa de máquina é uma peça à parte da piscina, composta por uma caixa com tampa, ambos em fibra de vidro, para armazenar com toda a segurança o motor, filtro e parte das tubulações que irão fazê-la funcionar.

A mão de obra da instalação revelou-se como o segundo item de maior custo em meio aos custos variáveis totais. Esse valor pode variar conforme o tamanho da piscina e refere-se ao pessoal terceirizado quando na venda do produto.

4.3 CÁLCULO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

Para o cálculo da margem de contribuição, todos os modelos e tamanhos de piscinas foram investigados com relação aos seus custos. Inicialmente obteve-se um levantamento de todo o material direto utilizado em cada uma das peças. Posteriormente, para o cálculo das comissões e dos impostos sobre a venda, relacionaram-se todos os preços de venda para o então cálculo dos mesmos, antes da subtração dos custos variáveis totais pelo preço de venda unitário.

4.3.1 Cálculo da Margem de Contribuição Unitária

Conforme demonstra a Tabela 3, o cálculo da margem de contribuição unitária consiste na soma dos itens 1+2+3, a qual consta na coluna do custo variável por unidade. Deste total subtraiu-se a coluna denominada valor venda para a obtenção do resultado.

Tabela 3 - Cálculo da Margem de Contribuição Unitária

PRODUTOS	VALOR VENDA	Custos Variáveis					Margem de Contribuição Unitária
		CUSTO VARIÁVEL TOTAL POR UNIDADE (1+2+3)	1	2	3		
			Matéria Prima	Comissões (3%)	Imposto sobre a Venda (10%)		
PISC. R250 COMPLETA	R\$ 4.898,00	R\$ 2.516,12	R\$ 1.879,38	R\$ 146,94	R\$ 489,80	R\$ 2.381,88	
PISC. R250 TANQUE	R\$ 1.915,00	R\$ 832,53	R\$ 583,58	R\$ 57,45	R\$ 191,50	R\$ 1.082,47	
PISC. RB280 COMPLETA	R\$ 5.300,00	R\$ 2.819,40	R\$ 2.130,40	R\$ 159,00	R\$ 530,00	R\$ 2.480,60	
PISC. RB280 TANQUE	R\$ 2.689,00	R\$ 1.074,16	R\$ 724,59	R\$ 80,67	R\$ 268,90	R\$ 1.614,84	
PISC. T303 COMPLETA	R\$ 8.200,00	R\$ 3.918,74	R\$ 2.852,74	R\$ 246,00	R\$ 820,00	R\$ 4.281,26	
PISC. T303 TANQUE	R\$ 3.982,00	R\$ 1.701,32	R\$ 1.183,66	R\$ 119,46	R\$ 398,20	R\$ 2.280,68	
PISC. E302 COMPLETA	R\$ 6.300,00	R\$ 3.327,89	R\$ 2.508,89	R\$ 189,00	R\$ 630,00	R\$ 2.972,11	
PISC. E302 TANQUE	R\$ 3.381,00	R\$ 1.308,94	R\$ 869,41	R\$ 101,43	R\$ 338,10	R\$ 2.072,06	
PISC. E402 COMPLETA	R\$ 7.300,00	R\$ 3.847,02	R\$ 2.898,02	R\$ 219,00	R\$ 730,00	R\$ 3.452,98	
PISC. E402 TANQUE	R\$ 3.982,00	R\$ 1.664,21	R\$ 1.146,55	R\$ 119,46	R\$ 398,20	R\$ 2.317,79	
PISC. B402 COMPLETA	R\$ 9.500,00	R\$ 4.351,38	R\$ 3.116,38	R\$ 285,00	R\$ 950,00	R\$ 5.148,62	
PISC. B402 TANQUE	R\$ 4.982,00	R\$ 2.012,57	R\$ 1.364,91	R\$ 149,46	R\$ 498,20	R\$ 2.969,43	
PISC. B502 COMPLETA	R\$ 11.998,00	R\$ 5.123,28	R\$ 3.563,54	R\$ 359,94	R\$ 1.199,80	R\$ 6.874,72	
PISC. B502 TANQUE	R\$ 5.950,00	R\$ 2.440,89	R\$ 1.667,39	R\$ 178,50	R\$ 595,00	R\$ 3.509,11	
PISC. B603 COMPLETA	R\$ 12.998,00	R\$ 6.010,93	R\$ 4.321,19	R\$ 389,94	R\$ 1.299,80	R\$ 6.987,07	
PISC. B603 TANQUE	R\$ 6.950,00	R\$ 3.027,25	R\$ 2.123,75	R\$ 208,50	R\$ 695,00	R\$ 3.922,75	
PISC. B703 COMPLETA	R\$ 15.998,00	R\$ 6.948,14	R\$ 4.868,40	R\$ 479,94	R\$ 1.599,80	R\$ 9.049,86	
PISC. B703 TANQUE	R\$ 8.890,00	R\$ 3.707,43	R\$ 2.551,73	R\$ 266,70	R\$ 889,00	R\$ 5.182,57	
PISC. B804 COMPLETA	R\$ 17.998,00	R\$ 7.649,51	R\$ 5.309,77	R\$ 539,94	R\$ 1.799,80	R\$ 10.348,49	
PISC. B804 TANQUE	R\$ 9.990,00	R\$ 4.181,80	R\$ 2.883,10	R\$ 299,70	R\$ 999,00	R\$ 5.808,20	
PISC. L502 COMPLETA	R\$ 11.998,00	R\$ 5.606,17	R\$ 4.046,43	R\$ 359,94	R\$ 1.199,80	R\$ 6.391,83	
PISC. L502 TANQUE	R\$ 5.950,00	R\$ 2.602,86	R\$ 1.829,36	R\$ 178,50	R\$ 595,00	R\$ 3.347,14	
PISC. L603 COMPLETA	R\$ 12.998,00	R\$ 6.265,95	R\$ 4.576,21	R\$ 389,94	R\$ 1.299,80	R\$ 6.732,05	
PISC. L603 TANQUE	R\$ 6.950,00	R\$ 3.027,25	R\$ 2.123,75	R\$ 208,50	R\$ 695,00	R\$ 3.922,75	
PISC. L703 COMPLETA	R\$ 15.998,00	R\$ 7.435,46	R\$ 5.355,72	R\$ 479,94	R\$ 1.599,80	R\$ 8.562,54	
PISC. L703 TANQUE	R\$ 8.890,00	R\$ 3.939,73	R\$ 2.784,03	R\$ 266,70	R\$ 889,00	R\$ 4.950,27	
PISC. L804 COMPLETA	R\$ 17.998,00	R\$ 8.209,63	R\$ 5.869,89	R\$ 539,94	R\$ 1.799,80	R\$ 9.788,37	
PISC. L804 TANQUE	R\$ 9.990,00	R\$ 4.586,90	R\$ 3.288,20	R\$ 299,70	R\$ 999,00	R\$ 5.403,10	
PISC. L1004 COMPLETA	R\$ 23.956,00	R\$ 11.349,09	R\$ 8.234,81	R\$ 718,68	R\$ 2.395,60	R\$ 12.606,91	
PISC. L1004 TANQUE	R\$ 16.810,00	R\$ 7.438,90	R\$ 5.253,60	R\$ 504,30	R\$ 1.681,00	R\$ 9.371,10	

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A escala de cores determina do verde para o amarelo a ordem crescente de quais os modelos de piscina possuem maior margem de contribuição. Como apresentado na revisão da literatura acerca do método de custeio variável, o valor fornecido pela MCU define quais produtos apresentam maior capacidade de ajudar a empresa na absorção dos custos fixos. Esta informação auxilia os gestores a definir quais os produtos necessitam de maior incentivo nas vendas. Por exemplo, a piscina L1004 Completa, contempla uma margem que deixa de “resultado” para a empresa o valor de R\$12.606,91 (doze mil seiscentos e seis reais e noventa e um centavos). Todavia, este valor somente será considerado relevante a partir do momento em que a soma da margem de contribuição de todos os produtos vendidos cobrirem o custo fixo total da empresa.

Sob esta ótica, observa-se que não há razão de a companhia despender forças para a venda de modelos como R250 Tanque e RB280 Tanque, caso houver opção de investir em marketing ou algum outro incentivo de venda, por exemplo.

Muitas vezes, com a análise da margem de contribuição, decisões sobre o processo produtivo podem ser tomadas. Por exemplo, piscinas diferentes, embora de tamanho distintos, por possuírem formas diferentes, podem consumir o mesmo período de tempo para serem fabricadas. No entanto, gerentes de produção podem utilizar do valor fornecido no cálculo da margem de contribuição para confrontar qual produzirá melhor resultado, tendo opção de fazer cortes no processo produtivo.

Uma análise mais aprofundada permite que se identifiquem variáveis importantes inclusive na negociação com os clientes, observando como os preços de venda se comportam quando observados juntamente com as margens de contribuição unitárias. Por exemplo, quando um cliente demonstra interesse em adquirir uma piscina L1004 – dimensão de 10m - Completa pelo valor de R\$23.956,00 (vinte e três mil, novecentos e cinquenta e seis reais) e percebe que uma segunda opção do modelo B804 – comprimento de 8m – Completa está sendo ofertada pelo valor de R\$17.998,00 (dezessete mil, novecentos e noventa e oito reais), provavelmente ficará em dúvida na hora da compra, visto que a diferença de preço entre as duas é de R\$5.958,00 (cinco mil novecentos e cinquenta e oito reais).

Como a diferença das duas margens de contribuição é R\$ 2.258,42 (dois mil, duzentos e cinquenta e oito reais e quarenta e dois centavos), admite-se que, mesmo que o vendedor ofereça um desconto de R\$1.200,00 (mil e duzentos reais), por exemplo, pelo modelo L1004 Completa, sua margem de contribuição permaneceria superior à outra, fazendo com que o cliente considere o valor do desconto na aquisição do modelo L1004. Neste sentido, reafirma-se que o cálculo da margem de contribuição através do custeio variável auxilia expressivamente nas tomadas de decisões.

4.3.2 Cálculo da Margem de Contribuição Total

O cálculo da margem de contribuição total é obtido através da soma das margens de contribuição unitárias dos produtos vendidos. Em virtude de a pesquisa realizada fazer uso de informações financeiras referentes ao ano calendário de 2017, um levantamento do volume de vendas de cada produto foi necessário para que este cálculo fosse efetivamente apurado. Para tanto, a demonstração destas informações consta na Tabela 4:

Tabela 4 - Cálculo da Margem de Contribuição Total

PRODUTOS	Margem de Contribuição Unitária	Volume	MC Total
PISC. R250 COMPLETA	R\$ 2.381,88	0	R\$ -
PISC. R250 TANQUE	R\$ 1.082,47	1	R\$ 1.082,47
PISC. RB280 COMPLETA	R\$ 2.480,60	5	R\$ 12.403,00
PISC. RB280 TANQUE	R\$ 1.614,84	2	R\$ 3.229,68
PISC. T303 COMPLETA	R\$ 4.281,26	1	R\$ 4.281,26
PISC. T303 TANQUE	R\$ 2.280,68	0	R\$ -
PISC. E302 COMPLETA	R\$ 2.972,11	7	R\$ 20.804,77
PISC. E302 TANQUE	R\$ 2.072,06	2	R\$ 4.144,12
PISC. E402 COMPLETA	R\$ 3.452,98	5	R\$ 17.264,90
PISC. E402 TANQUE	R\$ 2.317,79	0	R\$ -
PISC. B402 COMPLETA	R\$ 5.148,62	16	R\$ 82.377,92
PISC. B402 TANQUE	R\$ 2.969,43	0	R\$ -
PISC. B502 COMPLETA	R\$ 6.874,72	9	R\$ 61.872,48
PISC. B502 TANQUE	R\$ 3.509,11	2	R\$ 7.018,22
PISC. B603 COMPLETA	R\$ 6.987,07	33	R\$ 230.573,31
PISC. B603 TANQUE	R\$ 3.922,75	6	R\$ 23.536,50
PISC. B703 COMPLETA	R\$ 9.049,86	21	R\$ 190.047,06
PISC. B703 TANQUE	R\$ 5.182,57	1	R\$ 5.182,57
PISC. B804 COMPLETA	R\$ 10.348,49	8	R\$ 82.787,92
PISC. B804 TANQUE	R\$ 5.808,20	2	R\$ 11.616,40
PISC. L502 COMPLETA	R\$ 6.391,83	2	R\$ 12.783,66
PISC. L502 TANQUE	R\$ 3.347,14	1	R\$ 3.347,14
PISC. L603 COMPLETA	R\$ 6.732,05	10	R\$ 67.320,50
PISC. L603 TANQUE	R\$ 3.922,75	2	R\$ 7.845,50
PISC. L703 COMPLETA	R\$ 8.562,54	3	R\$ 25.687,62
PISC. L703 TANQUE	R\$ 4.950,27	0	R\$ -
PISC. L804 COMPLETA	R\$ 9.788,37	1	R\$ 9.788,37
PISC. L804 TANQUE	R\$ 5.403,10	0	R\$ -
PISC. L1004 COMPLETA	R\$ 12.606,91	2	R\$ 25.213,82
PISC. L1004 TANQUE	R\$ 9.371,10	0	R\$ -
TOTAL		142	R\$ 910.209,19

Legenda: MC – Margem de Contribuição

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Através do cálculo da margem de contribuição total pode-se salientar que, embora a piscina L1004 Completa, conforme cálculo demonstrado na Tabela 3, possua a maior margem de contribuição unitária, o modelo que mais contribuiu para a absorção dos custos fixos no ano de 2017, dentre as 142 unidades vendidas é o B603 com 33 unidades, seguido do B703, com 21 unidades. Desta forma torna-se interessante o incentivo nas vendas dos modelos L1004 Completa e B804 Completa, uma vez que a facilidade de venda para os primeiros modelos citados seja naturalmente maior.

Mediante apresentação dos cálculos do custeio variável, nota-se que embora alguns modelos de piscinas tenham margem pequena, todos eles assumem valores positivos. Similarmente, apesar de alguns deles não terem sido comercializados durante o ano de 2017, a empresa defende que precisa variar seu *roll* de produtos para não abrir precedentes à concorrência e que, mesmo mantendo a produção de tais itens, não terá qualquer prejuízo.

Para uma MCT média, divide-se o valor da MCT pela quantidade total dos produtos vendidos durante o ano. Atesta-se através deste cálculo, que cada modelo da F. N., vendido durante 2017, contribuiu, em média, com R\$6.409,92 (seis mil, quatrocentos e nove reais e noventa de dois centavos) para a absorção dos custos fixos.

4.4 CÁLCULO DO PONTO DE EQUILÍBRIO

Conforme mencionado na seção de apresentação dos custos fixos, destacou-se que a pesquisa realizada, dentre todos os produtos da empresa, destinou-se somente as piscinas, a empresa estimou que tais peças consomem em média 75% dos seus custos. Para tanto, a análise do ponto de equilíbrio se dará de duas formas.

A primeira é considerando os custos fixos totais de R\$895.377,94, que subtraídos da margem de contribuição total de R\$910.209,19 (novecentos e dez mil, duzentos e nove reais e dezenove centavos), obtém-se uma diferença de R\$14.831,25 (quatorze mil, oitocentos e trinta e um reais e vinte e cinco centavos).

Simbolicamente, mesmo que o cálculo efetuado seja da margem de contribuição total do ano de 2017 especificamente das peças de piscinas – desconsiderando que a empresa venda outros produtos -, observa-se que estas peças já teriam capacidade de manter a empresa operando, inclusive com uma pequena margem de resultado positiva.

A segunda consideração da pesquisa levanta apenas a parcela referente às piscinas (75%) de R\$671.533,46 (seiscentos e setenta e um mil quinhentos e trinta e três reais e quarenta e seis centavos). Diminuindo-se o valor R\$910.209,19 (novecentos e dez mil, duzentos e nove reais e dezenove centavos) da margem de contribuição total, tens-se um resultado de R\$238.675,74 (duzentos e trinta e oito mil seiscentos e setenta e cinco reais e setenta e quatro centavos).

Com o cálculo baseado somente nos 75% de consumo referente às piscinas, a margem de lucro anual da empresa tem saldo positivo de R\$238.675,74 (duzentos e trinta e oito mil seiscentos e setenta e cinco reais e setenta e quatro centavos). Ou seja, dividindo-se

este valor por 12 meses, estima-se que a empresa tenha uma média de lucro mensal de R\$19.889,64 (dezenove mil oitocentos e oitenta e nove reais e sessenta e quatro centavos).

4.4.1 Cálculo do Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC)

O cálculo do ponto de equilíbrio contábil é demonstrado na Tabela 5:

Tabela 5 - Cálculo do Ponto de Equilíbrio Contábil

PRODUTOS	Margem de Contribuição Unitária	Volume	PEC	PECM
PISCINA R250 COMPLETA	R\$ 2.381,88	0	301	0
PISCINA R250 TANQUE	R\$ 1.082,47	1	662	1
PISCINA RB280 COMPLETA	R\$ 2.480,60	5	289	4
PISCINA RB280 TANQUE	R\$ 1.614,84	2	444	2
PISCINA T303 COMPLETA	R\$ 4.281,26	1	167	1
PISCINA T303 TANQUE	R\$ 2.280,68	0	314	0
PISCINA E302 COMPLETA	R\$ 2.972,11	7	241	6
PISCINA E302 TANQUE	R\$ 2.072,06	2	346	2
PISCINA E402 COMPLETA	R\$ 3.452,98	5	207	4
PISCINA E402 TANQUE	R\$ 2.317,79	0	309	0
PISCINA B402 COMPLETA	R\$ 5.148,62	16	139	13
PISCINA B402 TANQUE	R\$ 2.969,43	0	241	0
PISCINA B502 COMPLETA	R\$ 6.874,72	9	104	7
PISCINA B502 TANQUE	R\$ 3.509,11	2	204	2
PISCINA B603 COMPLETA	R\$ 6.987,07	33	103	26
PISCINA B603 TANQUE	R\$ 3.922,75	6	183	5
PISCINA B703 COMPLETA	R\$ 9.049,86	21	79	17
PISCINA B703 TANQUE	R\$ 5.182,57	1	138	1
PISCINA B804 COMPLETA	R\$ 10.348,49	8	69	6
PISCINA B804 TANQUE	R\$ 5.808,20	2	123	2
PISCINA L502 COMPLETA	R\$ 6.391,83	2	112	2
PISCINA L502 TANQUE	R\$ 3.347,14	1	214	1
PISCINA L603 COMPLETA	R\$ 6.732,05	10	106	8
PISCINA L603 TANQUE	R\$ 3.922,75	2	183	2
PISCINA L703 COMPLETA	R\$ 8.562,54	3	84	2
PISCINA L703 TANQUE	R\$ 4.950,27	0	145	0
PISCINA L804 COMPLETA	R\$ 9.788,37	1	73	1
PISCINA L804 TANQUE	R\$ 5.403,10	0	133	0
PISCINA L1004 COMPLETA	R\$ 12.606,91	2	57	2
PISCINA L1004 TANQUE	R\$ 9.371,10	0	76	0
TOTAL		142	-	112

Legenda: PEC – Ponto de Equilíbrio; PECM – Ponto de Equilíbrio Médio

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

O ponto de equilíbrio esboçado na Tabela 5 corresponde ao ponto de equilíbrio unitário de cada modelo de piscina, determinando a quantidade de peças necessárias para atingir o equilíbrio contábil da entidade, a fim de cobrir todos os custos fixos da companhia.

Partindo do pressuposto que a Fibra Náutica fabricasse somente piscinas do modelo B402 Completa, seriam necessárias que 139 unidades deste modelo fossem vendidas para que a empresa conseguisse satisfazer suas despesas, sem gerar lucro.

O valor resultante da margem de contribuição média total deu ensejo a um olhar global do ponto de equilíbrio dos produtos. É possível que se calcule através desta informação, qual o ponto de equilíbrio médio total da empresa, obtendo-se um mix de modelos, os quais foram baseados nos volumes de venda unitários previamente coletados quanto ao ano de 2017.

Utiliza-se o valor de R\$671.533,46 (seiscentos e setenta e um mil, quinhentos e trinta e três reais e quarenta e seis centavos) do custo fixo total da empresa em 75% de seu consumo, divididos por R\$6.409,92 (seis mil quatrocentos e nove reais e noventa e dois centavos) da MCT média. Neste sentido, conclui-se que, em média, a F. N. necessita vender 112 unidades de piscinas ao ano para que seus custos sejam saldados, sem lucro. As quantidades unitárias de cada modelo deste mix estão demonstradas na coluna PECM.

4.4.2 Cálculo do Ponto de Equilíbrio Econômico

O ponto de equilíbrio econômico considera o valor de retorno que a empresa visa obter após saldar seus custos. Os dados demonstrados na análise são anuais, portanto, para que se estime uma parcela mensal, haverá de dividir-se o resultado por 12 meses. O ponto de equilíbrio econômico é demonstrado na Tabela 6:

Tabela 6 - Cálculo do Ponto de Equilíbrio Econômico

PRODUTOS	Margem de Contribuição Unitária	Volume	PEEC	PEECM
PISCINA R250 COMPLETA	R\$ 2.381,88	0	477	0
PISCINA R250 TANQUE	R\$ 1.082,47	1	1050	1
PISCINA RB280 COMPLETA	R\$ 2.480,60	5	458	6
PISCINA RB280 TANQUE	R\$ 1.614,84	2	704	2
PISCINA T303 COMPLETA	R\$ 4.281,26	1	265	1
PISCINA T303 TANQUE	R\$ 2.280,68	0	498	0
PISCINA E302 COMPLETA	R\$ 2.972,11	7	382	9
PISCINA E302 TANQUE	R\$ 2.072,06	2	548	2
PISCINA E402 COMPLETA	R\$ 3.452,98	5	329	6
PISCINA E402 TANQUE	R\$ 2.317,79	0	490	0
PISCINA B402 COMPLETA	R\$ 5.148,62	16	221	20
PISCINA B402 TANQUE	R\$ 2.969,43	0	383	0
PISCINA B502 COMPLETA	R\$ 6.874,72	9	165	11
PISCINA B502 TANQUE	R\$ 3.509,11	2	324	2
PISCINA B603 COMPLETA	R\$ 6.987,07	33	163	41
PISCINA B603 TANQUE	R\$ 3.922,75	6	290	7
PISCINA B703 COMPLETA	R\$ 9.049,86	21	126	26
PISCINA B703 TANQUE	R\$ 5.182,57	1	219	1
PISCINA B804 COMPLETA	R\$ 10.348,49	8	110	10
PISCINA B804 TANQUE	R\$ 5.808,20	2	196	2
PISCINA L502 COMPLETA	R\$ 6.391,83	2	178	2
PISCINA L502 TANQUE	R\$ 3.347,14	1	339	1
PISCINA L603 COMPLETA	R\$ 6.732,05	10	169	12
PISCINA L603 TANQUE	R\$ 3.922,75	2	290	2
PISCINA L703 COMPLETA	R\$ 8.562,54	3	133	4
PISCINA L703 TANQUE	R\$ 4.950,27	0	230	0
PISCINA L804 COMPLETA	R\$ 9.788,37	1	116	1
PISCINA L804 TANQUE	R\$ 5.403,10	0	210	0
PISCINA L1004 COMPLETA	R\$ 12.606,91	2	90	2
PISCINA L1004 TANQUE	R\$ 9.371,10	0	121	0
TOTAL		142	-	177

Legenda: PEEC – Ponto de Equilíbrio Econômico; PEECM – Ponto de Equilíbrio Econômico Médio

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Sob informe da entidade estudada, estipulou-se como objetivo de retorno financeiro um valor de lucro anual de R\$420.000,00 (quatrocentos e vinte mil reais) com vendas de piscinas. Os gestores da companhia justificam este valor com base na situação econômica em que o país se encontra e que, considerando os valores despendidos para a manutenção a estrutura física da empresa, R\$420.000,00 (quatrocentos e vinte mil reais) condiz com o resultado final esperado.

De forma unitária, o valor total dos custos fixos R\$671.533,46 (seiscentos e setenta e um mil, quinhentos e trinta e três reais e quarenta e seis centavos) deve ser somado ao retorno esperado de R\$420.000,00 (quatrocentos e vinte mil reais) para que então o resultado seja

dividido pela MC unitária, obtendo-se assim, o ponto de equilíbrio econômico de cada produto.

Conforme apresentado na Tabela 6 – coluna PEEC – pode-se atestar que, por exemplo, se a empresa vendesse somente o modelo L703 Completa, seriam necessárias que 133 peças fossem vendidas para que a empresa cobrisse todos os seus custos e ainda obtivesse R\$420.000,00 (quatrocentos e vinte mil reais) de lucro anual. Igualmente, dividindo-se o total das peças por 12 meses, sabe-se que 12 unidades deveriam ser vendidas por mês.

De maneira geral, como a entidade estudada não venderá somente um modelo, e ainda se pressupõe que não há um padrão fixo na quantidade de cada um deles, há um mix de produtos vendidos baseados no ano de 2017, o qual serviu de sustentação para o cálculo da MCT média e PEEC médio.

O ponto de equilíbrio econômico médio demonstra a quantidade de produtos totais em média que devem ser alienados para que a empresa alcance a meta estabelecida de R\$420.000,00 (quatrocentos e vinte mil reais) de lucro anual.

Este cálculo é alcançado através da soma do valor total dos custos fixos de 2017 de R\$671.533,46 (seiscentos e setenta e um mil, quinhentos e trinta e três reais e quarenta e seis centavos), somados aos R\$420.000,00 (quatrocentos e vinte mil reais) de lucro esperado e dividindo-se o resultado pela MCT média de R\$6.409,92 (seis mil quatrocentos e nove reais e noventa e dois centavos). Assim, para que a F. N., afigure o retorno de lucro anual esperado, precisará vender, ao invés de 142 piscinas como em 2017, uma média de 177 unidades de piscinas.

A Tabela 7 esboça a Demonstração do Resultado do Exercício do ano de 2017, a qual, de forma simplificada, apura um resultado líquido de R\$238.675,74 (duzentos e trinta e oito mil, seiscentos e setenta e sete reais e setenta e quatro centavos). Esta parcela representa pouco mais de 50% do retorno almejado pela entidade.

Tabela 7 - Demonstração do Resultado do Exercício 2017

Vendas Totais 2017	R\$ 1.668.413,00
(-) Custo Variável dos Produtos Vendidos	R\$ 758.203,81
(=) Margem de Contribuição Total 2017	R\$ 910.209,19
(-) Custos Fixos totais 2017	R\$ 671.533,46
(=) Resultado	R\$ 238.675,74

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Dividindo-se os R\$238.675,74 (duzentos e trinta e oito mil, seiscentos e setenta e sete reais e setenta e quatro centavos) por 12 meses, auferese um resultado mensal de R\$19.889,65 (dezenove mil, oitocentos e oitenta e nove reais e sessenta e cinco centavos).

O estudo destes resultados ressalta que, embora que a F. N. não consiga atingir o valor de R\$420.000,00 (quatrocentos e vinte mil reais) de lucro, ainda obtém benefício em suas operações, argumento também utilizado pelos gestores para contextualizar as dificuldades que a companhia identifica no cenário político e econômico instável em que o Brasil se encontra.

Indispensavelmente, nestas condições, é indicado que a empresa, através da realização uma gestão de custos, de fato incorra em cortes de gastos e gestão financeira para que seus resultados se aproximem do retorno esperado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio de um estudo de caso de uma indústria catarinense do ramo de fibra de vidro, o estudo realizado teve como objetivo a aplicação do custeio variável e cálculos concernentes às margens de contribuição e pontos de equilíbrio em suas várias finalidades. Desta maneira, fez-se necessário que uma série de informações fossem fornecidas pela entidade, tanto financeiras quanto operacionais.

Pode-se concluir que, para a finalidade proposta, o estudo forneceu resultados satisfatórios considerando as particularidades da empresa. Para tanto, não houve qualquer alteração em dados ou números providos primariamente, condição que transmite veracidade nas informações e nas respostas obtidas com a pesquisa.

Com a identificação dos custos fixos, suas proporções e categorias, foi possível identificar em quais pontos a empresa poderá aspirar economia, tal como o grupo dos gastos com funcionamento, no qual estão incorporados os custos estruturais da fábrica. Eventualmente, um estudo sobre a área ocupada pela empresa pode ser feito, com finalidade de reexaminar qual a real necessidade de espaço para suas operações.

A análise dos resultados de margem de contribuição e pontos de equilíbrio, embora trouxessem resultados positivos relativos a seu desempenho atual, estão distantes do retorno esperado pelos administradores da empresa, conforme apontado no item concernente ao ponto de equilíbrio econômico. Todavia a F. N. possui potencial de operação, estrutura própria, e considera estar atravessando um período economicamente ruim nos últimos dois anos.

O presente trabalho não tinha como objetivo apontar o melhor método de custeio para a entidade, mas utilizar das ferramentas propostas para o auxílio na toma de decisões. Acerca disso, pode-se concluir que para fins de ordem comercial ou de produção, as informações geradas contribuirão de maneira relevante para o aproveitamento dos produtos com maiores margens de contribuição, conseqüentemente assistindo a empresa a aumentar seu lucro.

Como forma de indicação no aprofundamento dos métodos de custeio, indica-se que acadêmicos atuem de forma mais realista ao cenário do mercado, mesmo que regional, uma vez que as empresas brasileiras estão emersas em um sistema governamental extremamente burocrático, sendo difícil a tarefa de alterar sua composição, seja com pessoal, seja com estrutura do imóvel, sistema tributário e até mesmo seus produtos.

Especificamente indica-se que sejam desenvolvidas pesquisas com investigação aos critérios adequados para o rateio dos custos fixos de indústrias, uma vez que possuem potencialidades e naturezas em setores diferentes.

Cabe salientar que, em se tratando de uma indústria com sede própria, atuante no mercado há 30 anos, cobrir custos fixos e ainda gerar lucro, se torna uma tarefa desafiadora. Uma vez que em função da necessidade de mão de obra de baixo nível educacional para operar no chão de fábrica, aliada ao caos jurídico que atravessam os empresários brasileiros atualmente, os riscos trabalhistas podem considerados parte dos custos.

REFERÊNCIAS

- BERNARDI, Luiz Antonio. **Política e formação de preços: uma abordagem competitiva, sistêmica e integrada**. Atlas, 1996.
- BEUREN, Ilze Maria. Evolução histórica da contabilidade de custos. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 5, n. 1, p. 61-66, 2009.
- GIL. A. C. **Como elaborar projetos de pesquisas**. São Paulo: Atlas, 2002.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M.; TAYLOR, Robert Brian. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. 2001.
- HERNADES, José; OLIVEIRA, Luiz Martins de; COSTA, Rogério Guedes. *Gestão estratégica de custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. Atlas, 2001.
- MARTINS, Eliseu et al. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2010.
- MOWEN, J. C. *The 3M Model of Motivation and Personality: Theory and Empirical Applications to Consumer Behavior*. Boston: Kluwer Academic Publishers, 2000.
- NAGY, Charles F.; VANDERBECK, Edward J. Contabilidade de custos. **Tradução Robert Brian Taylor**, 2001.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**. IESDE BRASIL SA, 2010.
- PINHEIRO, L. V. R. P. Fontes ou recursos de informação: categorias e evolução conceitual. *Pesquisa Brasileira em Ciência da Informação e Biblioteconomia*. Rio de Janeiro, v.1, n.1, 2006
- SANTOS, Edno Oliveira dos. *Administração financeira da pequena e média empresa*. São Paulo: Atlas, 2001.
- TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.
- WERNKE, Rodney. *Gestão de custos*. São Paulo: Atlas, 2001.