

ANÁLISE DO CUSTO NA PRODUÇÃO EM UMA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS

Diogo de Andrade Toledo¹
Guilherme Anderson Sturm²

RESUMO

A pesquisa tem por objetivo otimizar o uso da mão de obra utilizada na produção na indústria de alimentos Mercado e Padaria Independência. Nos dias de hoje as empresas precisam continuar no mercado em que estão inseridas, porém para ter essa continuidade é preciso analisar o método de custos e classificação dos mesmos para que isso se torne possível, método que foi desenvolvido neste estudo foi o da curva ABC, analisando o mix de produtos. Para alcançar esse objetivo é importante que a empresa adote um controle financeiro e custos mais rigorosos, para aferir o grau de precisão dos dados levantados. Na elaboração da pesquisa, se desenvolveu uma análise da atual produção existente na organização, procurando obter um parâmetro para obter o resultado. A pesquisa qualifica-se como bibliográfica e um estudo de caso, a geração de dados ocorreu extensiva indireta, quanto a análise dos dados foi elaborada por meio do método comparativo e empírico. Para que deparassem os meios de sanar o problema utilizou-se de bibliografias, fundamentadas no referencial teórico, que exhibe os seguintes temas, Contabilidade Gerencial, Contabilidade de Custos e Ferramentas Aplicadas á Custos. Na pesquisa efetuada foi possível evidenciar que a empresa não possui um adequado controle financeiro especialmente no tocante a custos e que para atingir 80 % de seu faturamento e necessário a produção de quatro itens mais relevantes, porém deve ser ajustada sua produção a demanda.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos – Custeio Absorção – Mix de Produtos.

ABSTRACT

The research aims to optimize the use of manpower used in production in the food industry Market Independence Bakery and Supermarket. Nowadays companies need to continue in the market in which they are inserted, but to have this continuity it is necessary to analyze the method of costs and classification in themselves so that this becomes possible, method that was developed in this study was the ABC curve, Analyzing the product mix. To achieve this goal, it is important for the company to adopt a more rigorous financial control and costs, to gauge the accuracy of the data collected. In the elaboration of the research, an analysis of the existing production in the organization was developed, trying to obtain a parameter to obtain the result. The research qualifies as a bibliographical and a case study, the generation of data

¹ Acadêmico do Curso de Ciências Contábeis – 8º Semestre. Faculdades Integradas Machado de Assis. Diogo.a.toledo-@hotmail.com.

² Contador. Especialista em Gestão Empresarial. Orientador. Professor do Curso de Ciências Contábeis – Faculdades Integradas Machado de Assis. guilherme@essent.com.br.

occurred extensive indirect, as far as the analysis of the data was elaborated through the comparative and empirical method. In order to find the means to solve the problem, bibliographies were used, based on the theoretical framework, which presents the following topics: Management Accounting, Cost Accounting and Tools Applied to Costs. In the research carried out, it was possible to show that the company does not have adequate financial control, especially in terms of costs, and that in order to reach 80% of its sales, it is necessary to produce four more relevant items.

Key words: Cost Accounting - Absorption Costing - Products Mix.

INTRODUÇÃO

As empresas trabalham com a necessidade de crescimento econômico-financeiro, especialmente no mercado varejista. Nestes mercados, muitas vezes com grande competição entre produtos, um dos grandes desafios, e por que não dizer até ponto-chave é a gestão de recursos disponíveis.

O tema deste estudo é gestão de custos para otimização de resultado. Neste sentido objetivo geral deste estudo é entender como otimizar o resultado do uso da mão-de-obra na produção de uma indústria de alimentos situada no município de independência, de acordo com o mix de produtos.

Os objetivos específicos deste estudo foram realizar um levantamento de venda dos produtos mais vendidos pela empresa em estudo, através do uso da curva ABC. Além disso, determinar a margem de contribuição do mix de produtos que represente 80% do faturamento da empresa, e ainda determinar o mix ideal de produtos.

A relação entre produção e custos deverá proporcionar à empresa um parecer final do que a mesma espera estar suprindo. Portanto, o problema analisado por este estudo de caso é: quais os produtos mais relevantes e sua margem de contribuição, e de que maneira essa informação pode auxiliar na decisão de fabricação?

O estudo será estruturado, para maior compreensão, nos seguintes tópicos: Contabilidade Gerencial, Contabilidade de Custos, Classificação dos Custos, Sistemas de Custeio, Ferramentas de Qualidades Aplicadas aos Custos. Na seqüência são abordados aspectos metodológicos, e então é feita a análise dos resultados obtidos com o estudo.

Por fim, foi possível identificar um mix de quatro produtos (44% dos itens produzidos), os quais representam cerca de 80% do faturamento da empresa. Identificaram-se também as margens de contribuição individuais e a média do mix, o que possibilita inclusive uma priorização dentro deste mix. Porém, este estudo apontou uma limitação relevante a esta análise: a demanda. É necessário, portanto, além da identificação dos produtos mais relevantes, até que ponto a demanda do mercado explorado pela empresa estudada suporta a ampliação da fabricação dos itens elencados.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

1.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencial tem como seu principal objetivo o auxílio para os administradores nas tomadas de decisões, planejamento e controle. Também atrai investidores, autoridades governamentais, pois de uma maneira ou outra estão inseridos no processo de decisão da empresa. Ribeiro conceitua contabilidade gerencial:

A contabilidade gerencial, portanto, com funções distintas da contabilidade financeira e da contabilidade de custos, tem como objetivo principal auxiliar os administradores em suas tomadas de decisões visando alcançar maior produtividade com a otimização dos recursos disponíveis, reduzindo custos e aperfeiçoando a qualidade dos produtos fabricados para melhorar a competitividade da empresa e, conseqüentemente, alcançar resultados mais satisfatórios no desenvolvimento de suas atividades operacionais. (RIBEIRO, 2013, p.14).

De acordo com Ludícibus, a contabilidade gerencial tem como propósito a administração de empresas onde as informações nela contida tem maior relevância para que o administrador possa tomar suas decisões com informações fidedignas (LUDÍCIBUS, 2013). Já Padoveze expõe que:

A Contabilidade Gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na Contabilidade Financeira, na Contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório. (PADOVEZE, 2010, p. 33).

Padoveze destaca ainda ao definir Contabilidade Gerencial, que essa só existe ou existirá se houver uma ação que faça com que a mesma exista, ou seja, se não usarmos dela nos processos gerenciais ela não existe (PADOVEZE, 2010). O entendimento das informações contábeis geradas propicia melhora na tomada de decisão, com mais fundamentação. Conforme Atkinson et al. “[...] são dados financeiros e operacionais sobre atividades, processo, unidades operacionais, produtos, serviços e clientes de uma organização [...]” (ATKINSON et al., 2011, p.36).

Neste mesmo sentido Viceconti e Neves, “A contabilidade gerencial visa atender as necessidades dos usuários internos da empresa, não é preciso levar em conta de forma rígida os princípios contábeis geralmente aceitos e as informações podem ser fornecidas de modo a atender os interesses dos administradores.” (VICECONTI; NEVES, 2013, p.9).

Através da Contabilidade Gerencial é possível fazer um levantamento das informações relevantes para que seus gestores possam tomar as decisões corretas, necessária para que os interessados nos eventos econômicos da empresa possam compreender o seu real desenvolvimento e potencial de crescimento do negócio, dentre outros fatores relacionados à sua gestão.

1.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Antes mesmo de se falar sobre custos, é importante contextualizar que este termo faz parte de um conceito mais amplo, é uma das espécies de gastos. Os gastos possuem quatro ramificações: Investimentos, Custos, Despesas e Perdas.

Os Investimentos são os gastos com bens ou serviços de acordo com a vida útil e de benefícios atribuídos à períodos futuros. Já os Custos são gastos diretamente ligados à fabricação dos produtos. Despesas são os gastos com bens e serviços não alocados a produção e sim após a elaboração do produto (VICECONTI; NEVES, 2013).

A respeito de perda, Viceconti e Neves descrevem como sendo um gasto não intencional decorrente de restos de atividades desenvolvidas. Também pode ser proveniente de eventos casuais e de força maior, sendo consideradas perdas de

período e incidindo diretamente no resultado do exercício (VICECONTI; NEVES, 2013).

A contabilidade de custos surgiu para determinar os custos dos produtos fabricados, que a partir do surgimento das empresas industriais continuou tendo as apurações dos resultados da mesma forma que as empresas comerciais, porém eram contabilizados de maneira diferente (BORNIA, 2010).

Os produtos não eram apenas comercializados e sim começaram a ser fabricados pelas empresas. Após a Revolução Industrial as empresas começaram a ter desenvolvimento/expansão, com dificuldade na determinação dos custos. Esse fato motivou o surgimento da contabilidade de custos (BORNIA, 2010).

Sua principal função nas empresas industriais foi a avaliação de estoques, sendo um procedimento muito mais complexo que nas empresas do ramo comercial, pois neste não há apenas relação de compra e venda. Salários, aquisições e utilização de matérias primas também fazem parte deste ciclo (VICECONTI; NEVES, 2013).

Portanto, também é possível definir esse ramo da contabilidade como um processo ordenado de utilização dos princípios da contabilidade geral, possibilitando à administração empregar os dados contábeis e financeiros para formar os custos de produção e distribuição, para produtos unitários ou totais, tendo como objetivo uma operação racional, eficiente e lucrativa (BRUNI; FAMA, 2008).

Muitas vezes os gestores e principais tomadores de decisões devem pensar mais em custos como um todo ao invés de pensar somente em custos unitários, sob forma de custos médios. Estes são encontrados através da divisão dos custos totais pelo número relativo de unidades (DATAR; FOSTER; HORNGREN, 2004).

A contabilidade de custos tem seu campo de aplicação abrangendo o patrimônio das empresas industriais, a qual transforma as matérias primas em produtos industrializados com denominação da atividade como processo de fabricação. De acordo com Ribeiro:

A palavra custo possui significado muito abrangente: em uma empresa comercial pode ser utilizada para representar o custo das compras de mercadorias, o custo das mercadorias disponíveis para venda, o custo das mercadorias vendidas etc.; em uma empresa de prestação de serviços, pode ser utilizado para representar o custo dos materiais adquiridos para aplicação na prestação de serviços, o custo de serviços prestados etc.; em uma empresa industrial, pode ser utilizado para representar o custo das compras de matérias-primas, o custo das matérias-primas disponíveis, o

custo das matérias-primas aplicadas no processo de fabricação, o custo direto de fabricação, o custo indireto de fabricação, o custo da produção acabada no período, o custo dos produtos vendidos. (RIBEIRO, 2010, p.17).

A contabilidade de custos veio, através da necessidade das empresas industriais na apuração de seus resultados, criar nova metodologia onde os custos são divididos e alocados em produtos não acabados e produtos acabados, não mais com a simples relação de compra e venda que se utilizava apenas da contabilidade gerencial (BORNIA, 2010).

Há várias classificações possíveis para diferenciar os conceitos de custos, como custos variáveis e custos fixos (quanto ao volume de produção), custos diretos e indiretos (quanto ao produto), que demanda aprofundar o estudo e alocação dos mesmos (BORNIA, 2010).

Para Martins, custos variáveis tem relação ao volume de produção dentro de uma unidade de tempo, como exemplo cita-se o mês. O valor global de consumo depende diretamente do volume de produção, assim quanto maior a quantidade produzida maior será o consumo, porém a quantidade de matéria prima é a mesma por unidade elaborada não tirando sua característica de variável e sim a reforçando (MARTINS, 2010).

Os autores Viceconti e Neves definem custo fixo e custo variável e de maneira unitária.

Assume-se normalmente que os custos variáveis (CV) sejam diretamente proporcionais à quantidade produzida. Isto implica em que o custo variável unitário (CVu), ou seja, o custo variável devido pela quantidade produzida, é fixo (constante). Por outro lado, o custo fixo (CF), pela sua própria definição, é constante qualquer que seja o volume de produção. Entretanto, o custo fixo unitário (Cfu), ou seja, o custo fixo dividido pela quantidade é sempre decrescente. (VICECONTI; NEVES, 2013, p.21).

De acordo com Ribeiro os custos fixos (ao contrario dos custos variáveis) são estáveis, não dependendo do volume da produção. O período de mensuração destes custos é durante todos os meses do ano sem alterações, salientando que alguns como aluguel e encargos de salários podem variar de acordo com a legislação trabalhista e cláusulas contratuais (RIBEIRO, 2013).

Já com enfoque ao produto, há formas principais de se classificar os custos, indiretos e diretos, de acordo com a facilidade de identificar sua alocação, ao produto, seu processo e ou qualquer outro objeto. Segundo Bornia “Custos diretos

são aqueles facilmente relacionados com as unidades de alocação de custos (produtos, processo, setores, clientes, etc.).” (BORNIA, 2009, p.21).

Os custos indiretos, de acordo com Viceconti e Neves, são definidos da seguinte maneira:

São os custos que dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados aos diferentes produtos, portanto, são custos apropriados indiretamente aos produtos. O parâmetro utilizado para as estimativas é chamado de base ou critério de rateio. (VICECONTI; NEVES, 2013, p.28).

Hoje em dia existem vários sistemas de custeios que atendem as necessidades das empresas que melhor convém para controlar e avaliar seus custos, porém os mais conhecidos são os métodos de custeio por absorção e custeio variável. As empresas necessitam destes métodos para obter informações relevantes aos diversos executivos das empresas, sem obrigatoriedade por lei (RIBEIRO, 2013).

Há diversos sistemas utilizados para o custeamento dos produtos: os com fins específicos de alocar aos produtos os custos indiretos, e outros que possuem fins específicos de promover a composição do custo total de fabricação (RIBEIRO, 2013).

Padoveze define o método de custeio direto ou variável da seguinte forma:

Esse método de custeio utiliza-se apenas dos custos e despesas que tem relação proporcional e direta com a quantidade de produtos a nomenclatura custeio direto vem do fato de que a maioria dos custos variáveis são custos diretos, em quase todos os produtos, no custeio direto ou variável, os custos fixos indiretos não são alocados aos produtos e são tratados como despesas do período. (PADOVEZE, 2010, p.341).

O sistema de custeio variável consiste na consideração de que apenas os custos e despesas variáveis incorridos no período fazem parte da produção, independente ou não de haver produção os custos fixos são existentes, sendo considerados como despesas para fins de cálculo do resultado do período (VICECONTI; NEVES, 2013)

Ainda conforme estes autores, no custeio variável a diferença entre o valor de vendas líquida e a soma dos custos dos produtos vendidos com as despesas variáveis determina a Margem de Contribuição (VICECONTI; NEVES, 2013).

Martins descreve Margem de Contribuição como, “[...] a diferença entre o preço de venda e o Custo Variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputada sem erro.” (MARTINS, 2010, p.128).

Já o sistema de custeio por absorção apropria-se de todos os custos da produção do período, sejam eles fixos ou variáveis, excluindo as despesas. Sua principal diferença é na separação dos custos e despesas, pois as despesas fazem parte da conta resultado do período, o mesmo se aplica apenas aos custos relativos dos produtos vendidos, assim ficando na conta estoque apenas os produtos em elaboração ou produtos acabados que ainda não tenham sido vendidos (VICECONTI; NEVES; 2013).

Ribeiro define o sistema de custeio por absorção como “[...] sistema de custeio que contempla como custo de fabricação todos os custos incorridos no processo de fabricação do período, sejam eles diretos ou indiretos. Neste caso somente as despesas integrarão o resultado do exercício.” (RIBEIRO, 2009, p.58).

Os métodos de Custeio Variável e Custeio por Absorção atualmente são os métodos mais utilizados pelas empresas para apurar seus custos, porém, o método de Custeio Variável não é aceito pelo Fisco para fins de apuração de impostos, pois este método fere os regimes da Competência e Confrontação. Já o método de Custeio por Absorção é o principal sistema utilizado e aceito pelo Fisco, pois incorpora todos os custos de produção ao produto. Uma alternativa para as empresas que procuram apresentar informações em curto prazo para fins gerenciais pode optar pelo método de Custeio Variável, pois este permite uma avaliação mais adequada quanto ao resultado gerado pelo produto em si.

1.3 FERRAMENTAS DE QUALIDADE APLICADAS À CUSTOS

Os custos dentro da gestão empresarial têm destaque na relação custo-volume-lucro. A análise desta relação pode ser utilizada como alternativa de simulação pelos responsáveis nas tomadas de decisão que devem ter uma ampla visão financeira do processo de planejamento, afetando o lucro operacional (CARDOSO et al, 2010).

Após o processo de produção concluído, espera-se a venda do produto final, principalmente do item que oferece a maior margem de contribuição unitária. Muitas

empresas produzem e comercializam uma enorme variedade de produtos, tornando a análise da margem de contribuição inviável. Assim, o foco de decisão passa ser considerado por lotes de produtos, os gestores deixam de analisar cada produto isoladamente. (CARDOSO et al, 2010).

Para Martins e Alt uma das formas mais utilizadas para examinar estoques é o método da Curva ABC ou Análise Diagrama de Pareto, na verificação em um determinado espaço de tempo (normalmente de 6 a 12 meses) da quantidade, valor monetário e o consumo dos itens de estoque classificados em ordem decrescente de importância. Estes itens são denominados em diferentes classes, sendo classe A os de maior importância na ótica de valor e quantidade, aos itens intermediários definem-se os de classe B e os itens classe C os de menos importância (MARTINS; ALT, 2009).

De acordo com Francischini e Gurgel a curva ABC analisa o critério que priorize os itens mais importantes e em seguida os menos importantes economizando tempo e recursos. Estes autores utilizam os seguintes passos para elaboração do Diagrama de Pareto:

- Definir a variável a ser utilizada: adequar a variável para cada um dos objetivos da análise de estoques.
- Coletar os dados: precisa-se saber a quantidade média de cada item em estoque e o seu custo unitário.
- Ordenar os dados: com a coleta de dados efetuada deve ser calculado o custo médio de cada item e classifica-los em ordem decrescente.
- Calcular percentuais: com os itens ordenados no estoque calcula-se o custo total acumulado e os percentuais do custo acumulado de cada item em relação ao total.
- Construir o diagrama: a construção da curva ABC é efetuada em dois eixos, eixo X que são os itens em estoque ordenados e eixo Y que são os percentuais do custo total acumulado.
- Analisar os resultados: deve ser analisado segundo critério ABC. (FRANCISCHINI; GURGEL, 2014, p.98).

Diante disso Ballou conceitua ainda a curva ABC como sendo uma observação dos diversos perfis de produtos de muitas empresas. Essas empresas possuem a maior parte de venda concentrada em poucos produtos da linha comercializada, normalmente 80% das vendas se dão através de 20% dos itens produzidos (BALLOU, 1993).

Uma análise sobre curva ABC é de grande importância para que os gestores possam avaliar os produtos de maior importância em comparação dos produtos com menor importância com um critério diferente, pois com esta análise pode se ter maior

gestão de seus estoques, com isso evitando a ocupação de recursos como espaço, pessoas e equipamentos, o ideal é que as empresas trabalhem com o mínimo de estoques sempre havendo uma sincronização entre suas demandas e vendas para agregar valor aos produtos e obter o resultado desejado.

2 METODOLOGIA

Esse estudo caracteriza-se como pesquisa aplicada, de modo que possa solucionar o problema levantado, em uma indústria de alimentos, através do estudo do processo de produção (GIL, 2010).

Referente á abordagem do problema, essa pode ser caracterizada sob dois conceitos, como qualitativo e quantitativo. Com base na realização deste estudo, a pesquisa caracterizara-se como qualitativa e quantitativa, em vista que serão coletados e apurados dados e posteriormente serão realizadas as análises, essas mesmas irão demonstrar em que situação encontra-se o processo de produção na organização (MARTINS; THEÓPHILO, 2002).

Com relação aos objetivos, esse estudo se define como pesquisa exploratória, descritiva e explicativa. Pois através do levantamento de informações será delimitado um campo de trabalho para a pesquisa com um estudo aprofundado sobre a área determinada analisada proporcionando conhecimento de novas relações (LAKATOS; MARCONI, 2001).

Quanto às técnicas de investigação, com finalidade mais restrita em termos de explicação geral terá o apoio de algumas ferramentas de pesquisa. Segundo, Gil deve-se considerar o ambiente de pesquisa a abordagem teórica e técnica de coleta e análise dos dados. Dessa forma, utilizou-se os seguintes procedimentos: pesquisa bibliográfica, pesquisa documental e estudo de caso (GIL, 2010).

2.1 GERAÇÃO DE DADOS

A criação dos dados ocorreu de forma extensiva, por meio de uma entrevista semiestruturada, aplicada ao gestor responsável por controlar a produção, compra e venda dentro da organização, respondendo o questionamento sobre a atual produção mensal e venda destes produtos, ocorrida no dia 10 de junho de 2017, mesmo dia da visita técnica. Assim, o gestor respondeu e proporcionou o

conhecimento da estrutura de sua empresa. A elaboração da parte teórica do estudo se deu através da pesquisa indireta, efetuada em obras bibliográficas.

2.2 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS

Este estudo utilizou o método hipotético-dedutivo, em decorrência de que o mesmo teve como sua principal finalidade, obter as melhores maneiras de resolver o problema levantado, que seria neste caso uma incógnita sobre a mão de obra utilizada pela indústria de alimentos em seus principais produtos responsáveis pela maior fração de resultado.

No desenvolvimento do estudo foram usados os métodos comparativo e empírico, pois se utilizou de um questionário realizado com o gestor para coletar os dados referentes á produção e venda e conhecimento geral da empresa.

Já o método empírico caracterizou-se por empregar o referencial teórico estudado e aplicado na empresa, proporcionando possíveis melhorias na produção dos itens determinados pela Curva ABC.

3 ANALISE DO RESULTADO

A empresa estudada está localizada no município de Independência - RS, com nome de Padaria Independência. Sua fundação foi no ano de 1989, pelo Sr. Hélio Felipe Meurer, atualmente a empresa foi doada como herança para seu Filho Wilson Meurer, especializada na produção de pães, bolachas, cucas, salgados e tortas.

Atualmente atua como padaria e mercado, conta com funcionários, 20 (vinte) funcionários divididos nas seguintes funções; Açougueiros, Balconistas, Cozinheiras, Confeiteira, Padeiro, Auxiliares de Padeiro, Repositores, Operadores de caixa, Auxiliar de Limpeza, Vendedor Externo, Gerente e auxiliar administrativo.

O primeiro ponto relevante obtido através da entrevista realizada na sede da empresa junto ao seu gestor, é que seus controles financeiros, especialmente no tocante a custos, são praticamente inexistentes. Então para a realização deste estudo foi utilizada a documentação disponível na empresa.

Conforme constatado por meio de relações de produção elaboradas pela empresa, complementada por informações obtidas na entrevista com o gestor, verifica-se a seguinte produção média mensal (média dos últimos seis meses):

Tabela 1

Produção e Vendas Mensais			
Produtos	Quantidade venda	Valor Unitário	Valor total da venda
Pastéis Diversos	2.400 unidades	R\$ 3,00	R\$ 7.200,00
Pão Francês	1.500 KG	R\$ 8,50	R\$ 12.750,00
Pão de Cachorro - Quente	1.200 KG	R\$ 9,50	R\$ 11.400,00
Bolacha de Manteiga	1.200 Pacotes	R\$ 4,00	R\$ 4.800,00
Palito Salgado	800 unidades	R\$ 4,00	R\$ 3.200,00
Pão de Sanduíche	500 KG	R\$ 8,50	R\$ 4.250,00
Bolacha Pintada	200 Pacotes	R\$ 4,00	R\$ 800,00
Bolacha de Rosca	150 Pacotes	R\$ 4,00	R\$ 600,00
Cucas	150 Unidades	R\$ 5,00	R\$ 750,00

Fonte: Produção do Pesquisador.

De acordo com este levantamento, o total de faturamento médio soma R\$ 45.750,00 mensais, através da venda destes 9 itens. A participação de cada item no faturamento total pode ser observada na ilustração a seguir:

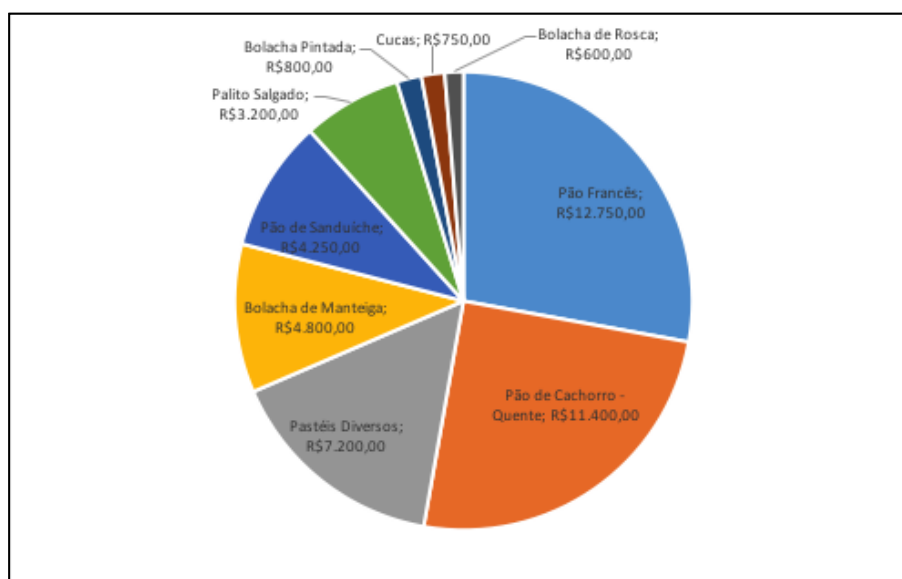


Ilustração 1 – Participação de Cada Item no Faturamento Total.

Fonte: Produção do Pesquisador.

Organizando estes dados sob forma de curva ABC, não consegue-se perceber a relação dos “80% x 20%”, ou seja, onde 80% do faturamento origina-se de 20% dos itens comercializados pela empresa. Com base nos dados levantados, para que atinja-se 80% do faturamento, são necessários quatro itens:

Tabela 2

Itens Necessários Para Atingir o Faturamento	
Descrição	Valor Faturamento
Bolacha de Manteiga	R\$ 4.800,00
Pão de Cachorro Quente	R\$ 11.400,00
Pastéis Diversos	R\$ 7.200,00
Pão Francês	R\$ 12.750,00
Subtotal	R\$ 36.150,00 (aprox. 80% do faturamento total)
Outros	R\$ 9.600,00
Faturamento Total	R\$ 45.150,00

Fonte: Produção do Pesquisador.

Com base nessa informação, com menos da metade dos itens produzidos e vendidos atualmente, a empresa consegue praticamente 80% de seu faturamento médio total. Com base nas receitas dos produtos apontados como mais relevantes pela Curva ABC, combinados com os demais gastos gerais alocados à fabricação destes produtos, temos as seguintes margens de contribuição:

	Receita	Gastos Variáveis	Margem de Contribuição R\$	Margem de Contribuição %
Pão Francês	R\$12.750,00	R\$7.718,85	R\$5.031,15	39%
Pão de Cachorro - Quente	R\$11.400,00	R\$6.292,80	R\$5.107,20	45%
Pastéis Diversos	R\$7.200,00	R\$2.745,36	R\$4.454,64	62%
Bolacha de Manteiga	R\$4.800,00	R\$1.535,04	R\$3.264,96	68%
Total	R\$36.150,00	R\$18.292,05	R\$17.857,95	49%

Ilustração 2: Margem de Contribuição.

Fonte: Produção do Pesquisador.

Esses quatro produtos conseguem produzir uma margem de contribuição média de 49%, totalizando R\$ 17.857,95. Essa é a contribuição que este conjunto de produtos é capaz de gerar para que a empresa pague seus custos e despesas fixos, bem como o retorno esperado pelo dono do negócio, e ainda eventuais parcelas de dívidas do negócio.

Ressalta-se que o dado de custos como fica evidente, obedecem a sistemática do método de custeio variável, pois alocam-se aos produtos apenas os gastos variáveis, considerando os demais custos e despesas fixos como se despesas fossem, para fins de apuração do resultado do exercício. Como este estudo visa identificar um mix de produtos que otimize o resultado gerado pelos meios de produção existentes, este é o método mais adequado.

Este estudo sugere, portanto que, primeiramente, a empresa caso deste estudo adote controles financeiros, e especialmente de custos mais rigorosos, para que seja possível aferir o grau de precisão dos dados levantados.

Fica também respondido o problema central que motivou este estudo: caso o dono do negócio queira ampliar a sua lucratividade, sem a expansão de meios de produção (ampliação sede ou equipe de produção), o melhor caminho seria focar no mix evidenciado pela curva ABC, pois são os mais relevantes, e geram margem de contribuição positiva.

Mas se faz necessária ainda uma limitação deste estudo: a demanda. De nada adianta a empresa focar na produção deste mix de produtos, especialmente nos de maior margem de contribuição, caso não haja demanda suficiente para absorver tal produção.

CONCLUSÃO

O tema deste estudo foi gestão de custos para otimização de resultado. Neste sentido objetivo geral deste estudo era entender como otimizar o resultado do uso da mão-de-obra na produção de uma indústria de alimentos situada no município de independência, de acordo com o mix de produtos.

Para tanto, foi realizado um levantamento dos produtos fabricados pela empresa caso de estudo, bem como dos gastos gerais (variáveis) necessários para sua fabricação. Com estes dados em mãos, estes foram organizados sob forma de curva ABC, o que possibilitou identificar quais itens (44% do total) representavam a parte relevante do faturamento (cerca de 80%).

Na sequência, determinou-se tanto a margem de contribuição média deste mix (cerca de 49%), através do cálculo das margens de contribuição individuais (o que possibilita a priorização dentro do próprio mix de produtos). Assim, ficam plenamente satisfeitos os objetivos do presente estudo.

E com esses objetivos atingidos, por consequência, foi possível perceber que essa informação permite definir, de maneira clara, os itens mais relevantes dentro da lista de produtos fabricados pela empresa, o que permite priorizar a aplicação de recursos disponíveis. Dentro deste mix, também identificou-se as margens de contribuição individuais de cada produto, o que possibilita ajustar ainda mais a precisão nessa priorização.

Mas, como também foi evidenciado, se faz necessário um estudo complementar a este no tocante à capacidade de absorção da demanda de uma ampliação na produção destes quatro itens, pois de nada adianta a empresa ser mais eficiente na produção, se posteriormente não conseguir vender esses produtos em seu mercado de atuação.

Para o acadêmico, a realização da pesquisa foi importante para aperfeiçoar os conhecimentos obtidos ao decorrer do curso, assim podendo comparar a teoria com a prática, gerando o entendimento prático da carência de um controle de custos, e os efeitos ou mesmo as limitações causadas na estrutura de uma empresa na tomada de decisões, com a possibilidade de se estudar possíveis melhorias para favorecer o crescimento organização e alcance de seus objetivos.

REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony et al. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.

BALLOU, Ronald H. **Logística empresarial**: transportes, administração de materiais e distribuição física. São Paulo: Atlas, 2015.

BERTÓ, Dalvio Jose, BEULKE, Rolando. **Gestão de Custos**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2004.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos**: Aplicação em empresas modernas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Análise Gerencial de Custos**: aplicação em empresas modernas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRUNI, Adriano leal, FAMA, Rubens. **Gestão de Custos**: E Formação de Preços. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CARDOSO, Ricardo L. et al. **Contabilidade Gerencial: introdução a Contabilidade Societária e Contabilidade Gerencial**. 4. ed. São Paulo: atlas, 2015.

DATAR, Srikant M.; FOSTER, George; HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de Custos: Uma abordagem gerencial**. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

_____. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FRANCISCHINI, Paulino G.; GURGEL, Floriano do Amaral. **Administração de Materiais e do Patrimônio**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2014.

FURASTÉ, Pedro Augusto. **Normas Técnicas para o Trabalho Científico**. 17. ed. Porto Alegre: Dáctilo Plus, 2015.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de pesquisa**. Coordenado pela Universidade Aberta do Brasil – UAB/UFRGS e pelo Curso de Graduação Tecnológica – Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD/UFRGS. – Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade Gerencial**. 12.ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas S.A, 2013.

LAKATOS, E.M.; MARKONI, M.A. **Metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCONI, Marina de Andrade. LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

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

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Petrônio Garcia; ALT, Paulo Renato Campos. **Administração de Materiais e Recursos Patrimoniais**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MATTAR, João. **Metodologia científica na era da informática**. 3. ed.rev. e atualizada. São Paulo: Saraiva. 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil**. 7. ed. São Paulo: atlas, 2010.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SÁ, Antônio Lopes de. **Fundamentos da Contabilidade Geral**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

SEVERINO, Antonio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

VIANNA, Ilca Oliveira Da. **Metodologia do trabalho científico**: um enfoque didático da produção científica. São Paulo: EPU, 2001.

VICECONTI, Paulo Eduardo V.; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de Custos**: Um enfoque direto e objetivo. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.