

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ANGÉLICA ANZILIERO

**A RENTABILIDADE DOS PRODUTOS CONGELADOS: UM ESTUDO EM UMA
INDÚSTRIA DO RAMO ALIMENTÍCIO DE ANTÔNIO PRADO – RS.**

CAXIAS DO SUL

2015

ANGÉLICA ANZILIERO

**A RENTABILIDADE DOS PRODUTOS CONGELADOS: UM ESTUDO EM UMA
INDÚSTRIA DO RAMO ALIMENTÍCIO DE ANTÔNIO PRADO – RS.**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Esp. Nilton De Marchi

CAXIAS DO SUL

2015

ANGÉLICA ANZILIERO

**A RENTABILIDADE DOS PRODUTOS CONGELADOS: UM ESTUDO EM UMA
INDÚSTRIA DO RAMO ALIMENTÍCIO DE ANTÔNIO PRADO - RS**

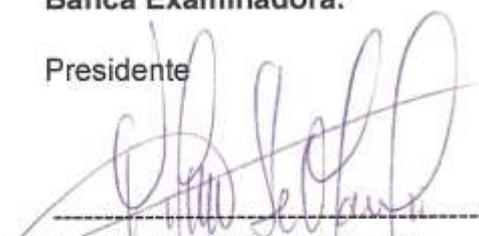
Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Esp. Nilton De Marchi

Aprovado (a) em 03 / 12 / 2015

Banca Examinadora:

Presidente

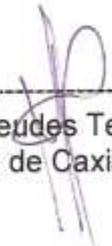


Prof. Esp. Nilton De Marchi
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:



Prof^a. Dr^a. Marlei Salete Mecca
Universidade de Caxias do Sul - UCS



Prof^a. Ma. Cleudes Teresinha Maffei Barcellos
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico este trabalho a todos as pessoas que são muito especiais em minha vida. A meus pais, Gilmar e Janete que não mediram esforços para que esse sonho se tornasse realidade, estando sempre ao meu lado e me incentivando. As minhas irmãs Bruna e Simone que me apoiaram e ajudaram nesta etapa. A meu namorado Gustavo pela compreensão e paciência nas minhas ausências para que este trabalho fosse realizado. Agradeço a Deus por eles fazerem parte da minha Vida.

AGRADECIMENTOS

Quero expressar meus agradecimentos a todas as pessoas que de alguma forma, direta ou indireta, contribuíram para a realização deste trabalho.

Agradeço de forma especial a meus pais Gilmar e Janete pela educação recebida, amor, compreensão e apoio dedicado durante todos esses anos e por acreditarem em mim. Vocês são meus maiores exemplos, saibam que esta vitória é também de vocês.

As irmãs Bruna e Simone pelo companheirismo e apoio nas horas de dúvidas e nervosismo, me apoiando minimizando minhas incertezas, pela paciência e constante preocupação. Agradeço em especial a Bruna, pelos bons momentos vividos juntas ao longo desses anos de caminhada. Obrigada por tudo.

Ao namorado Gustavo pelo apoio, paciência e compreensão de minhas constantes ausências durante esse período de realização do trabalho. O apoio de todos vocês foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho. Sem vocês certamente esse sonho não se tornaria realidade.

Aos amigos e colegas pelos bons momentos compartilhados, apoio mútuo, companheirismo e troca de experiências ao longo desses anos que ficarão eternamente em minha memória.

A todos os mestres que fizeram parte de minha formação acadêmica em especial ao meu orientador Prof. Esp. Nilton De Marchi pela transmissão de conhecimento, atenção e paciência.

Finalmente, agradeço a Deus, por iluminar meus caminhos e direcionar meus passos na consecução deste trabalho, me dando força e dedicação na busca deste sonho.

“Tudo o que um sonho precisa para ser realizado é alguém que acredite que ele possa ser realizado”.

Roberto Shinyashiki

RESUMO

É perceptível, nos últimos anos, o crescimento do setor de alimentos congelados no cenário brasileiro. Dentre os fatores que justificam esse crescimento está a participação cada vez maior da mulher no mercado de trabalho, bem como o aumento do número de pessoas morando sozinhas e a grande correria do dia a dia. Isso faz com que as pessoas busquem refeições rápidas e práticas, crescendo assim a busca por alimentos congelados. Entretanto, para manter-se no mercado atual, altamente competitivo, é preciso o conhecimento por parte do empresário de alguns fatores primordiais para que seu negócio prospere. O conhecimento dos custos bem como a rentabilidade gerada pelos produtos são alguns desses fatores. Dentro desse contexto, o presente estudo visa determinar qual a rentabilidade gerada pelos produtos em uma indústria de alimentos congelados no município de Antônio Prado - RS. Para tanto o estudo aborda um referencial teórico descrevendo os principais conceitos e ideias dos autores sobre o tema. Com relação aos procedimentos técnicos, a pesquisa tem como características o estudo de caso e a pesquisa documental, onde se buscou analisar a formação dos custos e a rentabilidade dos produtos da empresa estudada, efetuando um levantamento de todo processo produtivo da empresa, bem como os custos dos produtos. Após a apuração do resultado foi possível verificar que a empresa possui um resultado positivo no período, porém com alguns produtos apresentando prejuízo. A identificação da margem de contribuição possibilitou analisar o retorno gerado pelos produtos na empresa, sendo uma ferramenta importante para análises gerenciais. Diante disso, o estudo mostrou a importância do conhecimento e controle de custos, bem como da rentabilidade dos produtos, sendo indispensável aos gestores o acesso às informações que os auxiliem na tomada de decisões.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Margem de contribuição. Rentabilidade dos produtos. Lucratividade. Análise do preço de venda.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Classificação dos Gastos	29
Figura 2: Representação gráfica de Custos Fixos e Variáveis	34
Figura 3: Classificação dos Custos	34
Figura 4: Custeio por Absorção	36
Figura 5: Esquema básico Departamentalização	38
Figura 6: Lógica de funcionamento do ABC	42
Figura 7: Fórmula do preço de venda pelo <i>Mark-up</i>	45
Figura 8: Logotipo da empresa	53
Figura 9: Participação nos Custos Totais	69
Figura 10: Participação dos custos no Custeio Variável	80

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1: Produtos	52
--------------------------	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Quantidade Vendida.....	54
Tabela 2: Custo das Matérias-primas.....	55
Tabela 3: Custo com Embalagens	57
Tabela 4: Custo Pizza Calabresa 330g.....	58
Tabela 5: Custos Totais com Matéria-prima e Embalagens.....	59
Tabela 6: Custo Hora de Mão de Obra	61
Tabela 7: Cálculo horas trabalhadas julho/2015	62
Tabela 8: Custo com Mão de Obra Total	62
Tabela 9: Depreciação dos Bens Imobilizados.....	64
Tabela 10: Gastos com Água.....	65
Tabela 11: Gastos com Energia Elétrica	66
Tabela 12: Gastos com Telefone	66
Tabela 13: Gastos com Aluguel	67
Tabela 14: Custo Hora CIF.....	67
Tabela 15: Custos Indiretos de Fabricação Totais	68
Tabela 16: Participação nos Custos Totais	69
Tabela 17: Imobilizados	70
Tabela 18: Despesas Administrativas	71
Tabela 19: Depreciação dos Bens Imobilizados.....	71
Tabela 20: Despesas com Vendas.....	72
Tabela 21: Receita Bruta Total.....	72
Tabela 22: Receita Operacional Líquida	74
Tabela 23: Custo Total	75
Tabela 24: Custeio por Absorção: Resultado da Empresa.....	76
Tabela 25: Produtos com as melhores lucratividades	77
Tabela 26: Produtos com as piores lucratividades	78
Tabela 27: Custo Variável	79
Tabela 28: Custeio Variável: Resultado da Empresa	81
Tabela 29: Produtos com as melhores margens de contribuição.....	82
Tabela 30: Produtos com as piores margens de contribuição.....	82
Tabela 31: Produtos com melhores rentabilidades sobre o PV.....	83
Tabela 32: Produtos com piores rentabilidades sobre o PV.....	84

Tabela 33: Produtos com melhores índices de lucratividade unitária.....	85
Tabela 34: Produtos com piores índices de lucratividade unitária.....	85
Tabela 35: Variáveis do <i>Mark-up</i> : Custeio Variável.....	86
Tabela 36: Análise do preço de venda	87
Tabela 37: Variáveis do <i>Mark-up</i> : Custeio por Absorção	87
Tabela 38: Análise do preço de venda	88

LISTA DE ABREVIATURAS

a. C	antes de Cristo
<i>et al.</i>	e outros
Esp.	especialista
Prof.	professor
Prof ^a .	professora
Dr ^a .	doutora
Ma.	mestra
n ^o .	número
p.	página
quant.	quantidade
un.	unidade
unit.	unitário

LISTA DE SIGLAS

UCS –	Universidade de Caxias do Sul
FGTS –	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
ICMS -	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
RS –	Rio Grande do Sul
ABC –	Custeio Baseado em Atividades
INSS –	Instituto Nacional do Seguro Nacional
CIF -	Custos Indiretos de Fabricação
MOD -	Mão de Obra Direta
MC -	Margem de Contribuição
ROL -	Receita Operacional Líquida
RB -	Receita Bruta
MP -	Matéria-prima
IBGE -	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
PIB -	Produto interno bruto
CPV -	Custo dos produtos vendidos
PV -	Preço de Venda
LTDA -	Limitada

LISTA DE SÍMBOLOS

%	por cento
g	grama
h	horas
kg	quilograma
l	litro
m	metro
m ²	metro quadrado
mg	miligrama
R\$	reais
cm	centímetros
US\$	dólar

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	17
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	17
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	19
1.3	HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES	20
1.4	OBJETIVOS	21
1.4.1	Objetivo geral	21
1.4.2	Objetivos específicos	21
1.5	METODOLOGIA.....	22
1.6	ESTRUTURA DO ESTUDO	24
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	25
2.1	CONTABILIDADE.....	25
2.1.1	Conceito.....	25
2.1.2	Objetivos.....	25
2.1.3	Histórico.....	26
2.1.4	Ramos da Contabilidade	26
2.2	CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	27
2.2.1	Conceitos e Aspectos Gerais.....	27
2.2.2	Terminologias.....	28
2.2.2.1	Gastos	28
2.2.2.2	Investimento	29
2.2.2.3	Desembolsos.....	29
2.2.2.4	Custos	30
2.2.2.5	Despesas.....	30
2.2.2.6	Perdas	31
2.2.2.7	Desperdício	31
2.2.3	Classificação dos Custos.....	32
2.2.3.1	Custos Diretos	32
2.2.3.2	Custos Indiretos.....	32
2.2.3.3	Custos Variáveis.....	33
2.2.3.4	Custos Fixos.....	33
2.2.4	Métodos de Apropriação dos Custos.....	35

2.2.4.1	Custeio por Absorção	35
2.2.4.1.1	Departamentalização.....	37
2.2.4.2	Custeio Variável	38
2.2.4.2.1	Margem de Contribuição	39
2.2.4.3	Custeio Baseado em Atividades – ABC	41
2.2.4.4	Custo Padrão.....	43
2.3	PREÇO DE VENDA	44
2.4	RENTABILIDADE	46
2.5	SETOR DE ALIMENTOS CONGELADOS	48
2.5.1	Indústria de Alimentos.....	48
2.5.2	Panorama do Setor de Congelados.....	48
3	ESTUDO DE CASO	51
3.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO EMPREENDIMENTO.....	51
3.1.1	Linha de Produtos.....	52
3.1.2	Logotipo.....	53
3.2	CÁLCULO DO CUSTO DOS PRODUTOS.....	53
3.2.1	Custo com Matéria-prima e Embalagem	55
3.2.2	Custo com Mão de Obra Direta.....	60
3.2.3	Custos Indiretos de Fabricação	64
3.3	DESPEAS	70
3.3.1	Despesas Administrativas.....	70
3.3.2	Despesas com Vendas	71
3.4	RECEITAS.....	72
3.5	APURAÇÃO DOS CUSTOS.....	74
3.5.1	Custeio por Absorção.....	74
3.5.2	Custeio Variável	78
3.6	ANÁLISE DA RENTABILIDADE DOS PRODUTOS	83
3.7	ANÁLISE DO PREÇO DE VENDA	86
3.8	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	88
4	CONCLUSÃO	90
	REFERÊNCIAS.....	93

APÊNDICE A – CUSTOS UNITÁRIOS DE MATÉRIA-PRIMA E EMBALAGEM..	100
APÊNDICE B – TEMPOS DE MÃO DE OBRA	101
APÊNDICE C – HORAS EFETIVAS TRABALHADAS ABRIL A MAIO	102
APÊNDICE D - CUSTOS UNITÁRIOS DE MÃO DE OBRA DIRETA	103
APÊNDICE E – CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO	104
APÊNDICE F – CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO UNITÁRIOS.....	105
APÊNDICE G – PREÇOS DE VENDA MÉDIO.....	106
APÊNDICE H – LUCRATIVIDADE POR PRODUTO	107
APÊNDICE I – CUSTEIO POR ABSORÇÃO: RESULTADO DO PERÍODO POR PRODUTO.....	108
APÊNDICE J – CUSTEIO VARIÁVEL: MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO DO PERÍODO POR PRODUTO	109
APÊNDICE K – MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO TOTAL DO PERÍODO	110

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

Em tempos onde a competitividade está cada vez mais acirrada, a conquista de um espaço no mercado torna-se cada vez mais difícil. Dentre os diversos setores que vem crescendo nos últimos anos e que oferecem melhores perspectivas de crescimento futuro, destaca-se o setor de alimentos congelados.

Segundo Horta (2014), o setor de alimentos congelados cresceu 120% entre os anos de 2009 e 2013. Esse aumento mostra que o setor vem crescendo e ocupando um espaço de destaque cada vez maior na economia brasileira.

Esse crescimento pode ser justificado por diversos fatores, como o crescimento da participação da mulher no mercado de trabalho, o aumento do número de pessoas morando sozinhas e pela maior parte de população levar uma vida corrida e dispor de pouco tempo para preparar suas refeições. Isso fez com que os consumidores busquem alimentos que tragam mais facilidade e praticidade para o seu dia a dia (SEBRAE, 2015).

Ao mesmo tempo, a procura por produtos de qualidade e menor preço, também vem despertando a atenção do consumidor, fazendo com que as empresas tenham que se adaptar a essas exigências, para assim, conquistarem o consumidor e manterem seu espaço no mercado.

Diante desse aspecto, a contabilidade de custos é a ferramenta que desempenha um papel fundamental dentro das empresas, fornecendo dados e informações precisas para o gestor na tomada de decisão. É preciso conhecer todos os custos envolvidos no processo de produção, para que seja possível assim formar o preço de venda e analisar a rentabilidade gerada pelo negócio.

Nesse sentido, confirma-se a importância de se determinar a estrutura de custos dos produtos fabricados em uma indústria de alimentos congelados de Antônio Prado - RS. A partir da mensuração desses custos, o gestor poderá ser capaz de avaliar se o preço de venda praticado pela empresa é adequado e se está conseguindo cobrir todos os custos de produção. Também será possível saber seu real ganho financeiro obtido com a venda dos mesmos.

O tema custos vem sendo objeto de pesquisas nos mais diversos enfoques, sendo de extrema importância para qualquer organização. O interesse sobre o

assunto, em meio a tantas pesquisas já realizadas, surgiu da necessidade da apuração os custos dos produtos fabricados na empresa em análise, que atualmente não possui um controle efetivo total de seus custos de produção.

Segundo o Sebrae (2015), existem 6,4 milhões de estabelecimentos em todo o Brasil, sendo que desse total, 99% são micro e pequenas empresas. Essas empresas, na maioria das vezes não sabem ou não possui nenhum profissional que os auxilie na gestão de seus custos. Dessa forma, não conseguem definir o melhor preço de venda para seus produtos ou serviços, e nem conseguem pagar seus custos fixos, levando muitas empresas até mesmo a falência.

O conhecimento da estrutura de custos num empreendimento se torna ainda mais essencial quando o mesmo está iniciando suas atividades no mercado. Todo empreendimento novo necessita primeiramente de uma boa base de custos para que o gestor possa gerir seu negócio com mais segurança. Essa necessidade pode ser evidenciada pela afirmação de Santos (2011, p.14): “qualquer atividade que manipule valores e volumes necessita de controles de custos [...]”. Ainda, destaca que qualquer empresa, seja ela de pequeno, médio e grande porte necessita do controle e análise dos mesmos.

Nesse sentido, Granadillo, Herrera e Gómez (2014) complementam que as organizações devem incorporar na sua gestão a análise de resultados de forma estatística, o que consequentemente reduz os riscos e apoia os gestores na tomada de decisão.

A continuidade e o bom desenvolvimento de uma empresa dependem primeiramente de uma boa gestão. Através das informações obtidas com o levantamento dos custos é possível verificar os gastos que cada produto consome até o final do processo produtivo. Assim, a importância dessa pesquisa para o meio profissional está em ampliar o conhecimento relacionado à Contabilidade de custos e fornecer subsídios para seu gerenciamento. Esta ferramenta poderá ser útil como modelo para outras empresas de demais segmentos, principalmente àqueles relacionados às indústrias, para o desenvolvimento de seus próprios controles.

Já no âmbito acadêmico e científico, poderá servir como base de estudos para qualquer usuário que necessite fazer novas pesquisas nessa área, mais especificadamente sobre custos industriais. Apesar de ser um tema de bastante pesquisas, ainda assim poderá ser levantado por novos pesquisadores sob

enfoques diferentes, trazendo novas contribuições científicas para essa área de estudos.

Diante disso, entende-se que o tema apresentado é de grande importância, tanto para a área acadêmica, científica e profissional, justificando-se a sua realização.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

A Contabilidade, segundo Marion (2008), é uma ferramenta que oferece o máximo de informações para que o usuário possa tomar decisões úteis dentro e fora da empresa. Ela vem sendo utilizada não mais somente para fins fiscais como era vista antigamente, mas também como apoio a tomada de decisões.

Assim como qualquer outra ciência, a Contabilidade está dividida em diversos ramos de estudo, como contabilidade gerencial, pública, rural, ambiental e de custos. Todas essas áreas são muito importantes e trazem contribuições para as organizações, porém, a contabilidade de custos vem sendo um dos ramos de estudo de maior destaque nas empresas por fornecer dados relevantes de controle e análise ao gestor. Segundo Leone (2000), a Contabilidade de Custos é a parte da Contabilidade designada a gerar informações para diferentes níveis gerenciais de uma entidade, como apoio às funções de determinação de desempenho, planejamento e controle das operações e também de tomada de decisão.

Em uma indústria de alimentos, assim como nas demais empresas, é preciso ter um eficiente controle dos custos de produção, ao passo que, qualquer decisão a ser tomada necessita de um bom gerenciamento dos mesmos. Martins (2010, p. 22) afirma que, “o conhecimento dos custos é vital para saber se, dado o preço, o produto é rentável; ou, se não rentável, se é possível reduzi-los (os custos)”. Portanto, torna-se vital para qualquer empresa a mensuração dos custos de produção, desde o processo da chegada da matéria-prima até a sua transformação em produto final.

Nesse sentido, se faz necessário adotar o método de custeio mais adequado para a alocação dos custos indiretos aos produtos. Através do método de Custeio por Absorção são apropriados todos os custos aos produtos, tanto fixos como variáveis, assim, são distribuídos para cada produto os custos com matéria-prima, mão de obra direta e demais gastos gerais de fabricação. A partir dessa alocação,

será possível apresentar a estrutura de custos de produção da empresa em análise para fins de análise gerencial.

Diante do atual cenário de competitividade, é cada vez mais difícil para as pequenas empresas se manterem no mercado. A grande concorrência tornou o mercado mais exigente trazendo a necessidade da busca constante pelo aperfeiçoamento e diferenciais internos como a alta qualidade dos produtos e preços competitivos.

O desconhecimento dos custos e a falta de controle dos mesmos impactam seriamente na tomada de decisão, nas negociações e conseqüentemente, em grandes perdas financeiras. Geralmente as pequenas empresas não possuem controle de custos e acabam por vender seus produtos a preços praticados pelo mercado, trabalhando muitas vezes, sem saber realmente sua verdadeira margem de lucro. Diante disso, é indispensável para qualquer empresa a implantação do controle de custos como ferramenta de auxílio na gestão e condução do negócio.

O autor se motivou na escolha do tema pelo fato de considerar a Contabilidade de Custos uma das áreas de maior relevância dentro da Ciência da Contabilidade. Diante disso, é de interesse buscar por mais conhecimentos nessa área, tanto pela importância da mesma, quanto pela afinidade percebida pelo autor no decorrer de sua graduação.

Pelo fato de ser o proprietário da empresa em estudo, o autor sentiu a necessidade de possuir um controle de todos os custos de produção, de maneira a obter o verdadeiro custo de cada produto fabricado. Desta forma, o estudo poderá auxiliá-lo na gerência de seu negócio, na formação dos preços de venda e na análise da lucratividade da empresa sendo possível a confirmação do retorno financeiro a partir da venda dos produtos.

Com base na delimitação do tema de pesquisa proposto, a questão de pesquisa para o estudo é: Qual é a rentabilidade gerada pelos produtos em uma indústria de alimentos congelados situada no município de Antônio Prado - RS?

1.3 HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES

A partir da pesquisa o autor pressupõe que existe uma relação significativa entre a apuração de custos e a lucratividade em uma empresa, pois os custos absorvem uma parcela significativa do lucro na venda dos produtos. Assim, se não

forem apurados adequadamente podem afetar diretamente na lucratividade do negócio.

A estrutura de custos dos produtos é basicamente composta pelos custos variáveis e fixos. Os custos fixos são bastante significativos na composição do custo total dos produtos, assim, há chances de a empresa estar fabricando produtos que não apresentam lucros, por não levar em conta os custos fixos na formação de seu preço de venda.

Pelo desconhecimento da estrutura de custos, a empresa pode estar trabalhando com preços de venda inadequados, que não estejam cobrindo até mesmos seus custos de produção, ou seja, com margens muito baixas ou até mesmo com prejuízo, o que prejudica a rentabilidade do negócio.

1.4 OBJETIVOS

1.4.1 Objetivo geral

O objetivo geral deste estudo é identificar a rentabilidade gerada pelos produtos em uma indústria de alimentos congelados situada no município de Antônio Prado - RS.

1.4.2 Objetivos específicos

- Apresentar conceitos de Contabilidade, Contabilidade de Custos, Gestão de Custos e outras terminologias de custos;
- Fazer uma breve contextualização da empresa em estudo;
- Identificar e mensurar os custos fixos e variáveis que compõem a estrutura dos produtos;
- Levantar os gastos gerais da empresa;
- Identificar, dentre as linhas de produtos, os que apresentam melhores rentabilidades;
- Analisar se os preços de venda praticados pela empresa conseguem cobrir os custos totais dos produtos;
- Evidenciar os resultados obtidos.

1.5 METODOLOGIA

Andrade e Martins (2010) define pesquisa como o conjunto de procedimentos sistemáticos, baseado no raciocínio lógico, que tem por finalidade encontrar soluções para problemas propostos, através da aplicação de métodos científicos.

Quanto aos procedimentos técnicos o presente estudo possui características de um estudo de caso. Segundo Yin (2010) o estudo de caso é uma investigação empírica que, no contexto da vida real, investiga fenômenos recentes, principalmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não são definidos claramente.

Ainda, Gil (2010) define como sendo o estudo profundo de um objeto, na qual através dele é possível obter o seu conhecimento mais detalhado. Lakatos e Marconi (2011, p. 276) descrevem que “o estudo de caso refere-se ao levantamento com mais profundidade de determinado caso ou grupo humano sob todos os seus aspectos”. Ainda, os mesmos autores complementam que este estudo não tem característica de generalidade, uma vez que se limita ao estudo de um único caso, ou seja, ao caso em estudo.

Ainda em relação aos procedimentos técnicos a pesquisa também possui características de pesquisa documental. Segundo Gil (2008) a pesquisa documental se utiliza de material que não foi analisado, ou ainda que possa ser refeito de acordo com os objetivos da pesquisa que está sendo realizada. Como exemplos cita os relatórios de empresas, tabelas estatísticas, contratos, documentos oficiais entre outros.

Ainda, Cervo e Bervian (2002) descrevem que a pesquisa documental tem por finalidade investigar documentos com o propósito de descrever e comparar usos e costumes, tendências, diferenças e demais características. Fachin (2003) complementa que a pesquisa documental é fundamentada na coleta, classificação e utilização de toda a informação, seja ela oral, escrita ou visual, compreendendo também os métodos que facilitem sua busca. Por fim, Gil (2010) afirma que as fontes da pesquisa documental são oriundas de material interno da empresa.

Em relação aos objetivos de pesquisa será utilizado o método descritivo. Andrade e Martins (2010, p. 112) relata que “nesse tipo de pesquisa, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o

pesquisador interfira neles”. Barros e Lehfeld (2007) ainda acrescentam que neste método o pesquisador só descreve o objeto de pesquisa, sem ter interferência nenhuma.

Para Cervo e Bervian (2002) a pesquisa descritiva é utilizada principalmente nas ciências sociais e humanas, abordando dados e problemas merecedores de estudo, mas que não estão registrados em documentos.

Em relação à forma de abordagem do problema será utilizada a pesquisa qualitativa, que tem como premissa básica uma análise mais profunda do assunto em estudo, visando destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, devido a sua grande superficialidade (BEUREN, 2006).

Já para Richardson (1999) a metodologia qualitativa pode ser definida como aquela que não se utiliza de dados estatísticos para a análise de um problema. Ainda acrescenta que através desta metodologia é possível descrever situações complexas de certo problema, analisar variáveis e compreender os processos vividos por grupos sociais, buscando assim entender seus comportamentos e particularidades, com mais profundidade.

Bauer e Gaskell (2008) complementam que a pesquisa qualitativa se utiliza de procedimentos de análise e compreensão da realidade social, evitando a utilização de números, como acontece na pesquisa quantitativa. Ainda Lakatos e Marconi (2011) acrescentam que este método se diferencia do método quantitativo por não se utilizar de dados estatísticos e também pela forma de coleta e análise dos dados, buscando analisar aspectos mais profundos e uma análise mais detalhada sobre a investigação.

Diante das colocações dos autores, entende-se que as metodologias escolhidas são as mais adequadas para o tipo de estudo proposto.

Desta forma, inicialmente foi feita uma revisão da literatura sobre o tema em livros, artigos, jornais, revistas e outras fontes de pesquisa e também apresentado um panorama do setor de alimentos congelados, desde o seu surgimento até a evolução do setor.

Após, foi feita uma breve contextualização da empresa na qual foi apresentado o histórico, estrutura organizacional, linha de produtos e mercado de atuação da empresa em questão. Também fez-se um levantamento de dados da empresa por meio de informações, controles internos, anotações e notas fiscais fornecidos pelos gestores.

A partir desses dados foram identificados os custos fixos e variáveis que compõem a estrutura de custos dos produtos, além de todos os gastos gerais da empresa. Para isso utilizou-se planilhas eletrônicas, onde foram elaborados os mapas de custos para identificar o custo unitário e total dos produtos.

Por fim, é identificado qual produto apresenta melhor rentabilidade, bem como a análise dos preços de venda praticados pela empresa para verificar se são suficientes para cobrir os custos totais dos produtos e gerar lucros. A partir dos resultados encontrados são sugeridas melhorias aos gestores.

1.6 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo é apresentada uma contextualização do tema, o objetivo geral e os objetivos específicos, na qual se procura responder o problema de pesquisa. Ainda, é apresentada a metodologia de pesquisa que aborda os métodos utilizados para a elaboração do trabalho.

No segundo capítulo estão apresentados diversos aspectos teóricos relacionados ao tema em estudo, sendo apresentados conceitos e terminologias de custos e toda a base teórica necessária para a elaboração do estudo de caso e análise das informações.

No terceiro capítulo é apresentado o estudo de caso. Neste capítulo é feita uma descrição da empresa em estudo, bem como sua estrutura, linha de produtos e mercado de atuação. Depois são apresentados o cálculo dos custos dos produtos e a análise da rentabilidade gerada pelos mesmos. Por fim, são demonstradas considerações acerca dos resultados obtidos.

Ao final do quarto capítulo é apresentada a conclusão na qual são demonstrados os resultados da pesquisa, e demonstrado que foi atingido o objetivo principal da pesquisa que foi demonstrar a rentabilidade gerada pelos produtos em uma indústria de alimentos congelados situada no município de Antônio Prado - RS.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE

2.1.1 Conceito

Coelho e Lins (2010) definem Contabilidade como uma ciência social aplicada que agrega diversos conhecimentos, de maneira a possibilitar o estudo, registro, controle e mensuração do patrimônio de uma entidade, tanto para pessoas físicas quanto jurídicas, proporcionando aos seus usuários através de demonstrativos, os resultados encontrados, para fins de tomada de decisão.

Segundo Bruni e Famá (2008) a Contabilidade pode ser definida como um processo baseado em registrar todas as variações que ocorrem no patrimônio de uma entidade. Ainda, para Marion (2008), é uma ferramenta que oferece o máximo de informações para que o usuário possa tomar decisões úteis dentro e fora da empresa.

2.1.2 Objetivos

Padoveze (2009), afirma que a Contabilidade tem por objetivo controlar o patrimônio das entidades. Ainda salienta que esse controle é feito por meio das informações provenientes dos fatos que alteram esse patrimônio.

Iudícibus, Martins e Gelbeck (2007) descrevem ainda que o principal objetivo da Contabilidade é possibilitar a cada usuário avaliar a situação da entidade, seja ela financeira ou econômica. Também conclui que a Contabilidade deve ser uma ferramenta benéfica aos seus usuários para a tomada de decisão, sempre tendo em vista a entidade.

Assim Favero *et al.* (2011) definem como usuários as pessoas ou entidades que precisam de informações contábeis para tomarem decisões. Ainda, os mesmos autores (2011, p. 4) afirmam que: “a Contabilidade deveria ser capaz de gerar relatórios direcionados de acordo com as necessidades dos usuários, facilitando assim a tomada de decisões”. Sob o mesmo aspecto, o autor argumenta que as informações contábeis devem ser elaboradas para poderem atender as necessidades individuais de cada usuário.

2.1.3 Histórico

De acordo com Ludícibus (2010, p. 16) “[...] a Contabilidade é tão antiga quanto o homem que pensa”. Associado a isso o mesmo autor descreve que a Contabilidade rudimentar teria surgido a mais de 2000 anos a.C, quando o homem primário começou a utilizar os números para contagem de seu rebanhos e instrumentos de caça e pesca.

Padoveze (2009) afirma que a Ciência Contábil surgiu com o aparecimento da civilização e partir do momento em que o homem descobriu sua capacidade de armazenar bens e controlá-los. Ainda conforme o mesmo autor, foi a partir da era comercial da civilização que a Ciência Contábil conquistou importância como ciência fundamental para a humanidade se tornando indispensável para regular as relações da sociedade.

Favero *et al.* (2011) complementam que a Contabilidade é um ramo de conhecimento em que sua evolução está relacionada com o progresso das atividades econômicas, comerciais e sociais. Semelhante a isso, Ludícibus (2010, p. 16) descreve que “o grau de desenvolvimento das teorias contábeis e de suas práticas está diretamente associado, na maioria das vezes, ao grau de desenvolvimento comercial, social e institucional das sociedades, cidades ou nações”.

2.1.4 Ramos da Contabilidade

“A Contabilidade consiste no processo sistemático e ordenado de registrar as alterações ocorridas no patrimônio de uma entidade” (BRUNI; FAMÁ, 2008, p. 20). Assim, segundo os mesmos autores, ela assume diferentes proporções conforme o usuário e a informação por ele solicitada.

Eckert (2011) evidencia que a contabilidade pode ser aplicada em diferentes ramos de atividades ou setores da economia, mas sempre tratando de um único objetivo que é o patrimônio. A divisão da Contabilidade em ramos permite um estudo mais específico dentro de cada área. Assim segundo o mesmo autor, a Contabilidade está dividida em diversos ramos como: Contabilidade Geral, Contabilidade Pública, Contabilidade de Atividade Rural, Contabilidade de

Cooperativas, Contabilidade Industrial, Contabilidade de Serviços, Auditoria, Perícia, entre outros.

Padoveze (2003, p. 5) destaca que a Contabilidade de Custos “é o segmento da ciência contábil especializado na gestão econômica do custo e do preço de venda oferecidos pelas empresas”. Sob esse enfoque, Crepaldi (2010) acrescenta que a Contabilidade de Custos tem a função de planejar, registrar e interpretar os custos de qualquer produto.

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

2.2.1 Conceitos e Aspectos Gerais

A Contabilidade de Custos nasceu a partir da Revolução Industrial com o objetivo de definir os custos dos produtos fabricados (BORNIA, 2010). Crepaldi (2010) complementa que com o aparecimento das indústrias avaliar os estoques dos produtos se tornou difícil, surgindo assim a Contabilidade de Custos para poder se mensurar monetariamente os estoques e o resultado. Ainda, o mesmo autor comenta que ela se originou a partir da Contabilidade Financeira.

Crepaldi (2010) argumenta que nos últimos anos, a Contabilidade deixou de ser apenas utilizada para avaliar os estoques e lucros, tomando um lugar de grande importância dentro das organizações como uma ferramenta de controle e apoio para a tomada de decisão.

Para Leone (2000, p. 19):

A contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho e controle das operações e de tomada de decisões.

Segundo o mesmo autor, a Contabilidade de Custos fornece informações para atender as mais diversas necessidades gerenciais, como para definir a rentabilidade das atividades dentro da entidade, ajudar os gestores no planejamento e controle de seu negócio e para a tomada de decisões. Martins (2010) complementa que “a Contabilidade de custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões”.

Para Padoveze (2003) a Contabilidade de Custos é uma das áreas da Contabilidade que mais evoluiu no âmbito teórico nos últimos anos, sendo um mecanismo importante na gestão das empresas. O autor também destaca que a Contabilidade de Custos atua em duas grandes áreas: o custo contábil e custo gerencial. O primeiro utiliza conceitos direcionados ao cálculo do custo dos produtos para a contabilização e o atendimento às obrigações legais e fiscais, já último, utiliza conceitos voltados para gestão econômica dos mesmos, envolvendo o controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão.

Santos (2011, p.14) afirma que: “qualquer atividade que manipule valores e volumes necessita de controles de custos [...]”. Ainda, destaca que qualquer empresa, seja ela de pequeno, médio e grande porte necessita do controle e análise dos mesmos. Assim sendo, Crepaldi (2010) destaca que as organizações precisam ter uma Contabilidade de Custos bem organizada para poder atingir seus objetivos, frente a um mercado cada vez mais globalizado e ativo.

Cohen e Kaimenaki (2011) concluem a partir de sua pesquisa, que a utilização da contabilidade de custos permite a obtenção de informações mais detalhadas e a elaboração de relatórios que exercem influência na tomada de decisão, devido a sua precisão, confiabilidade e exatidão da informação.

2.2.2 Terminologias

2.2.2.1 Gastos

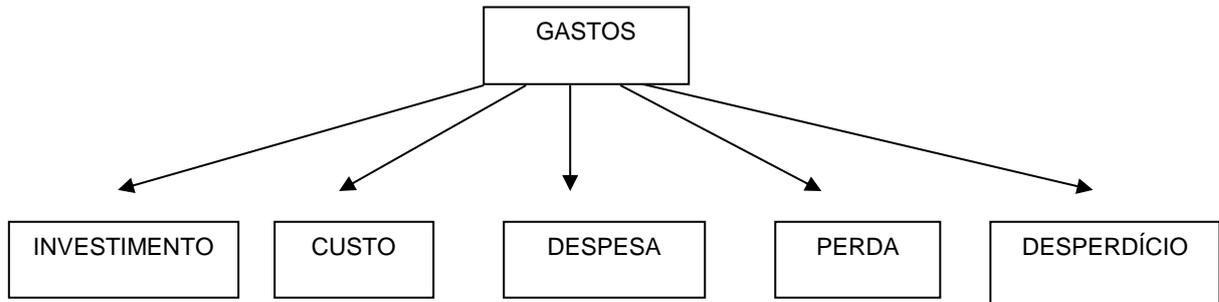
Crepaldi (2010) define gasto como o sacrifício financeiro gerado pelas entidades para adquirir um produto ou serviço. Ainda salienta que só é considerado gasto a partir do momento do reconhecimento contábil da dívida, ou do seu pagamento, reduzindo-se o ativo. Os gastos podem representar um custo ou uma despesa.

Martins (2010) acrescenta que gasto é um conceito amplo, utilizado para todos os bens e serviços adquiridos. Dessa forma cita como exemplos: Gastos com matéria-prima, compra de máquinas, mão de obra, honorários de diretores, entre outros.

Associado a isso, Perez Jr., Oliveira e Costa (2012) afirmam que os gastos estão presentes em qualquer setor de empresa, e ocorrem a todo o momento.

Dubois, Kulpa e Souza, (2006) evidenciam que os gastos, devido a sua grande amplitude classificam-se de diversos elementos fundamentais, constituindo-se assim em uma “família” como mostra a Figura 1.

Figura 1: Classificação dos Gastos



Fonte: Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.15), adaptado pelo autor.

2.2.2.2 Investimento

Para Martins (2010), são os gastos ativados que trarão futuros benefícios a entidade em função de sua vida útil. Ainda salienta que são os gastos que ficam no Ativo da empresa, para que quando vendidos, consumidos ou desaparecidos seja feita sua baixa.

Crepaldi (2010) classifica os investimentos em: Circulantes e Permanentes, conforme a época de seu retorno. Assim, descreve que os Investimentos Circulantes são os estoques de matérias-primas e produtos prontos, já os Investimentos Permanentes são as máquinas, equipamentos e as instalações.

2.2.2.3 Desembolsos

São os pagamentos em dinheiro feitos da obtenção de um bem ou serviço, podendo ocorrer antes, durante ou depois da entrada desses bens e serviços comprados (SILVA; LINS, 2013). Para Bruni e Famá (2008) essa saída independe de quando o produto será consumido.

Na mesma linha, Perez Jr., Oliveira e Costa (2012), conceituam desembolso como sendo a retirada de dinheiro do banco ou do caixa por ocasião de um pagamento referente a uma compra à vista ou de uma obrigação já assumida. Os

autores também citam alguns exemplos como o pagamento de salários, empréstimos bancários e a aquisição de matéria-prima à vista.

2.2.2.4 Custos

Martins (2010, p. 25) define custos como o “gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Assim, o autor também afirma que os custos podem ser classificados como gastos no momento em que se utilizar de fatores de produção (bens e serviços), para fabricar um produto ou serviço.

Dubois, Kulpa e Souza (2006) descrevem que os custos são elementos específicos do processo produtivo de uma empresa, sendo parte integrante somente dessa atividade. Como exemplos, os autores citam a matéria-prima consumida nesse processo, salários e encargos sociais dos funcionários da fábrica, aluguel fabril, dentre outros.

Para Bruni e Famá (2008) os custos possuem relação direta com o processo produtivo, sendo absorvidos pelos produtos durante seu processo de elaboração. Os custos só irão para a Demonstração do Resultado no momento da venda, permanecendo antes disso no estoque.

Ainda Silva e Lins (2013) descrevem que o custo é um investimento em recursos que está em processo de transformação para que posteriormente se transforme em bens manufaturados. O autor cita como exemplo a matéria-prima que classifica-se como investimento enquanto permanece no estoque e se transforma em custo no momento que é utilizada na produção de um bem.

2.2.2.5 Despesas

Para Silva e Lins (2013), despesas são os recursos gastos direta e indiretamente para obter receitas. Em outras palavras são os gastos que pertencem à administração da empresa e que não estão relacionados com a fabricação dos produtos.

Crepaldi (2010) complementa que as despesas são todos os elementos gastos na área administrativa, financeira e de vendas, que diminuem a receita, afetando de modo direto o resultado do exercício.

Ainda, para Dubois, Kulpa e Souza (2006), as despesas somente são reconhecidas na ocasião do fato gerador e a partir do momento de seu uso. Os autores citam como exemplos as comissões pagas aos vendedores, o salário pago ao pessoal administrativo, dentre outros.

2.2.2.6 Perdas

São os gastos decorrentes da atividade normal da empresa, ou de fatores externos, sendo absorvido junto ao custo da produção (FERREIRA, 2007).

Silva e Lins (2013) classificam as perdas em dois grupos: Perdas Normais e Perdas Anormais. As Normais são aquelas perdas próprias do processo produtivo e que não é possível de se evitar ou impedir que aconteça. Já as Anormais, não fazem parte do custo de produção e devem ser levados para o resultado do período como uma despesa.

Martins (2010) cita como exemplo de Perdas Anormais os incêndios, gastos com pessoal em greve e os estoques que não estão mais em uso. E como Normal cita as perdas referentes a materiais que são utilizados na produção de bens e serviços.

2.2.2.7 Desperdício

Para Bornia (2010), desperdício é o esforço econômico que não acrescenta nenhum valor ao produto. Ainda, Wernke (2004) acrescenta que além de não acrescentar nenhum valor ao produto, os desperdícios também causam perdas de tempo, dinheiro e lucro, gerando um custo desnecessário para os produtos.

Silva e Lins (2013) acrescentam que é um gasto na qual o consumidor não quer pagar. Ainda, diz que esse gasto pode ser eliminado sem causar nenhum prejuízo ao produto. Desse modo, as empresas procuram ter desperdícios zero nos seus processos produtivos. Assim pode-se citar como exemplo de desperdícios a estocagem, inspeção e ociosidade, dentre outros.

2.2.3 Classificação dos Custos

2.2.3.1 Custos Diretos

Os custos diretos são aqueles que se consegue identificar facilmente ao produto, bastando para isso uma unidade de medida, podendo ser em quilos, horas de mão de obra, dentre outras (SILVA; LINS, 2013).

Crepaldi (2010) também descreve que os custos diretos são aqueles que não necessitam de bases de rateios para a alocação aos produtos. Ainda destaca que esses custos variam conforme a quantidade produzida, ou seja, quanto mais é produzido um determinado produto maior serão os custos diretos.

Perez Jr., Oliveira e Costa (2012) evidenciam que nas indústrias, esses custos diretos são compostos pelos materiais diretos e mão de obra direta. Assim, os materiais diretos são aqueles essenciais para a produção do produto como a matéria-prima e materiais de embalagem. Já a mão de obra direta é o custo relacionado com o pessoal da produção, sendo integrante deste custo o salário e os encargos sociais.

2.2.3.2 Custos Indiretos

Bornia (2010) define como custos indiretos aqueles que necessitam de alocação para serem incorporados aos produtos, ou seja, não podem ser distribuídos facilmente aos mesmos. Crepaldi (2010) complementa que esses custos necessitam de critérios de rateio para serem distribuído ao produto. Como exemplos cita o aluguel da fábrica, depreciação de máquinas industriais, mão de obra indireta entre outros.

Ainda, Padoveze (2003) denomina esses custos como comuns, destacando como característica seu caráter genérico, pelo fato não terem uma relação direta e específica com o produto final.

Eckert *et al.* (2014) evidenciam a dificuldade que as empresas têm de apropriarem corretamente seus custos indiretos de produção. Assim, afirmam que a alocação correta desses custos aos produtos é um ponto estratégico para as empresas e que a escolha correta do critério de rateio faz toda a diferença. Ainda os mesmos autores, afirmam que se os critérios de rateio são mal elaborados, os

produtos acabam carregando custos indevidos e assim, não geram as informações corretas para a tomada de decisão.

2.2.3.3 Custos Variáveis

Para Martins (2010) são os custos que variam conforme o volume de produção, ou seja, quanto maior a produção maior será o custo variável.

Associado a isso, Perez Jr., Oliveira e Costa (2012), destacam algumas características referente aos custos variáveis. Assim descrevem que o total dos custos varia proporcionalmente ao volume produzido e que não há necessidade de rateios para alocar os custos aos produtos, também, que o valor unitário é constante, independentemente da quantidade produzida.

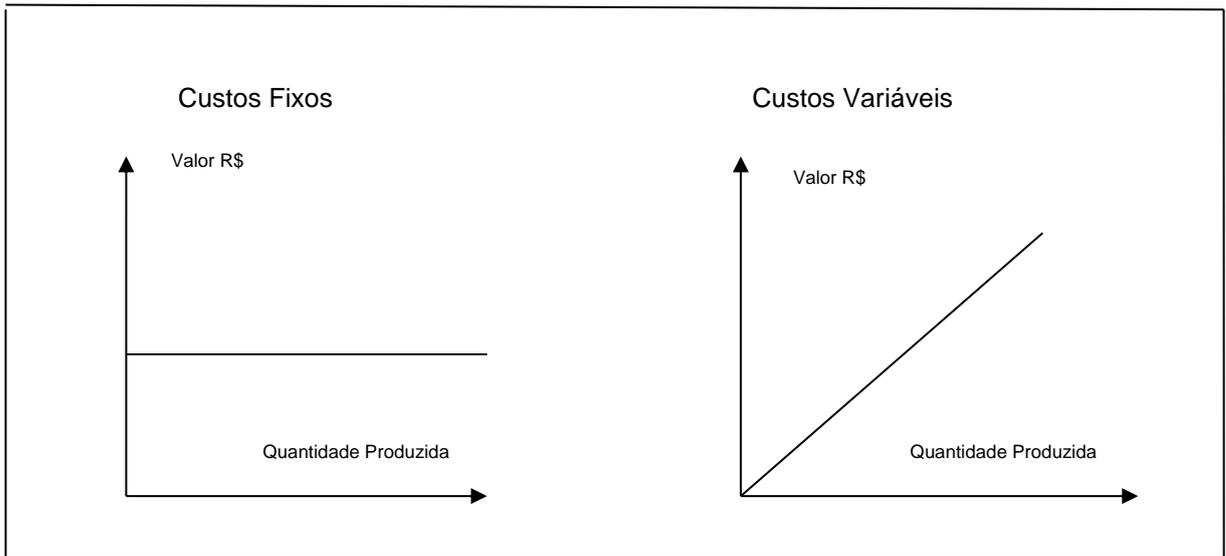
Como exemplos, Bruni e Famá (2008) citam os gastos referentes à matéria-prima e embalagens, na qual se pode associar que quanto maior a produção, maior é a quantidade consumida com esses materiais.

2.2.3.4 Custos Fixos

Crepaldi (2010) define custos fixos como aqueles que não variam conforme o volume produzido. Ainda, Wernke (2004) afirma que são os custos cujo valor não possui nenhuma relação com as variações da atividade, permanecendo assim no mesmo valor, independentemente da quantidade produzida.

Para Bruni e Famá (2008) esses custos sempre irão existir, mesmo que não haja produção. É o caso do aluguel, que mesmo a empresa não produzindo nada, ou pouco, mesmo assim deverá ser pago no final do mês. A representação gráfica dos custos fixos e variáveis, segundo o mesmo autor, é evidenciada na Figura 2.

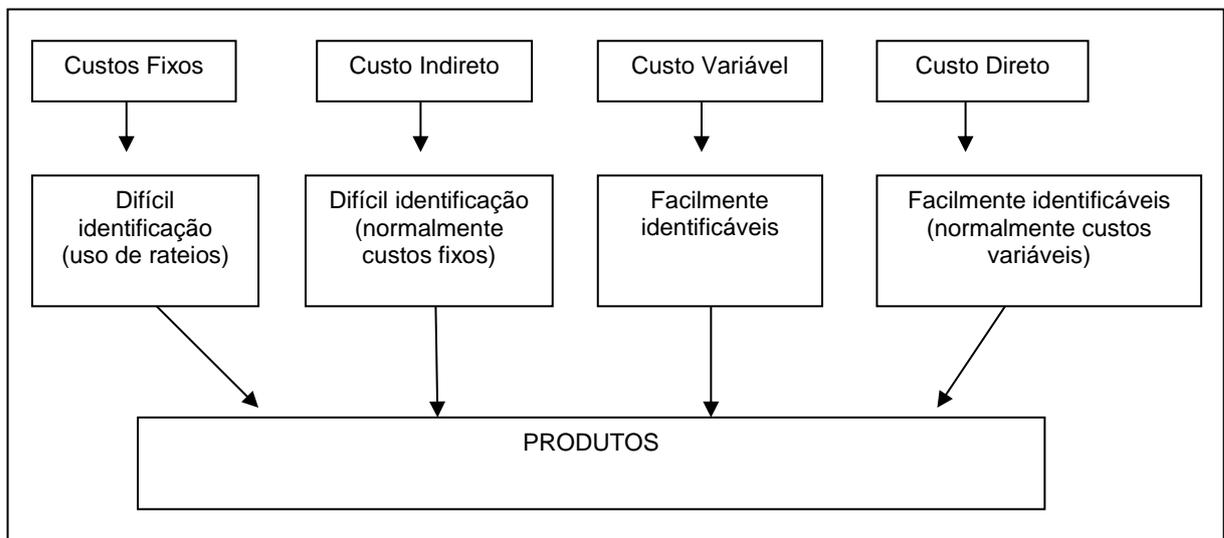
Figura 2: Representação gráfica de Custos Fixos e Variáveis



Fonte: Bruni e Famá (2008, p. 31).

Segundo Fontoura (2013) a Contabilidade de Custos classifica os custos de diferentes maneiras, sendo possível assim, obter o maior número de informações possíveis. A esquematização da classificação dos custos é apresentada na Figura 3.

Figura 3: Classificação dos Custos



Fonte: Fontoura (2013, p. 21), adaptado pelo autor.

Para Bornia (2010) a separação dos custos em fixos, variáveis, diretos e indiretos é de fundamental importância para a tomada de decisão, ao passo que, fornece subsídios importantes para as decisões da empresa.

2.2.4 Métodos de Apropriação dos Custos

Crepaldi (2010, p. 228) explica que “método de custeio é o método usado para a apropriação de custos”. Ainda salienta que os métodos adotados devem ser conforme o tipo, características e necessidades gerenciais de cada empresa.

O principal objetivo de qualquer método de custeio é a determinação dos custos dos produtos ou serviços, porém cada método adota um sistema diferente para atingir esse objetivo (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006).

Para Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012), os métodos de custeio são fontes de extrema importância para gerar informações indispensáveis para a tomada de decisão. Assim, a seguir serão apresentados os principais métodos de custeio.

2.2.4.1 Custeio por Absorção

Neste método de custeio, são apropriados todos os custos de produção aos produtos, sendo que os custos diretos são apropriados diretamente aos produtos e os custos indiretos são alocados através de critérios de rateios, sendo as despesas excluídas deste processo (CREPALDI, 2010).

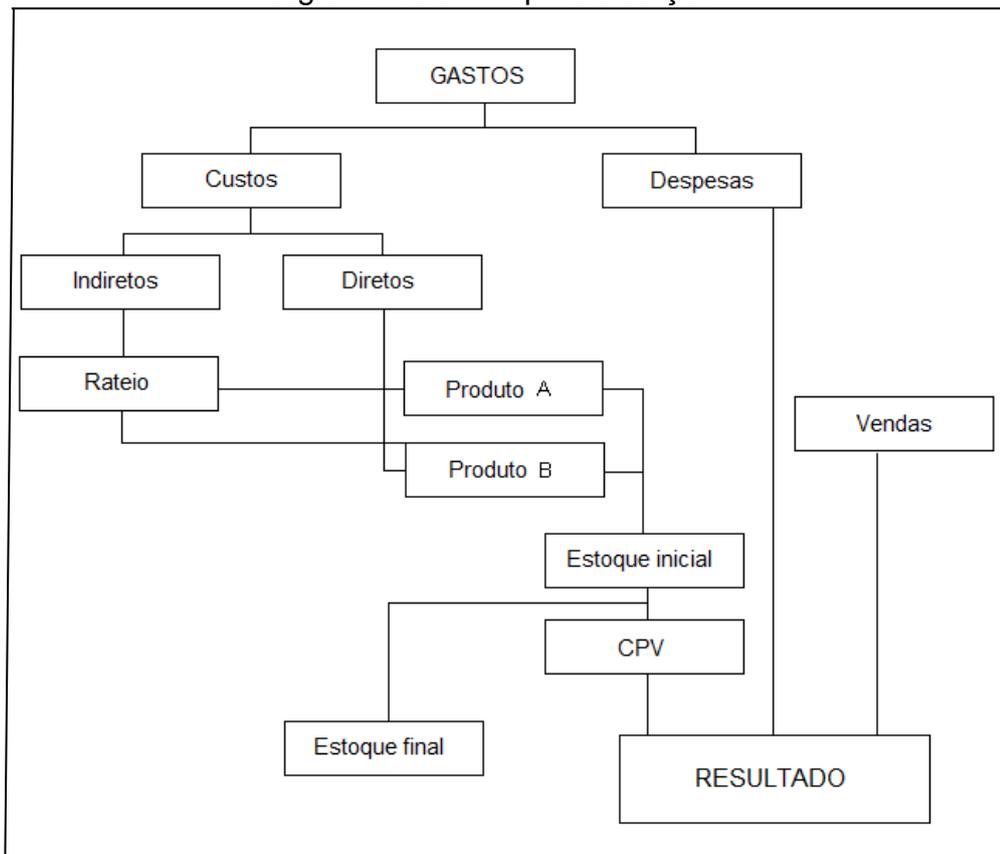
Martins (2010) destaca que este método de custeio é o único aceito pela legislação societária e fiscal, para fins de determinação dos custos dos produtos e para a elaboração do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado.

O Custeio por Absorção apresenta algumas vantagens e desvantagens. Wernke (2004) destaca como vantagens deste custeio o atendimento à legislação fiscal, a possibilidade da apuração do custo por centros de custos e a determinação do custo total por produto.

Já Santos (2011) evidencia como uma falha deste método a utilização de critérios de rateios para alocar os custos fixos aos produtos, assim esses critérios podem levar a alocações enganosas e injustas, deixando de ser um instrumento gerencial seguro para a tomada de decisão.

Este método é o mais utilizado no mundo inteiro, pelo fato de absorver todos os custos dos produtos e possibilitar a determinação do custo unitário e a formação do preço de venda de cada produto (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006). Este método pode ser representado pela Figura 4.

Figura 4: Custeio por Absorção



Fonte: Crepaldi (2010, p. 230).

De acordo com Martins (2010), e com base na Figura 4, primeiro ocorre à separação dos gastos em custos e despesas. Logo, os custos diretos são alocados diretamente aos produtos, enquanto que os custos indiretos são apropriados aos produtos por meio de bases de rateios. Assim, os custos incorridos no período só irão para o resultado no momento de sua venda. Já as despesas do período vão diretamente para o Resultado.

Para Megliorini (2012), os custos indiretos podem ser apropriados com ou sem departamentalização. No método sem departamentalização são apropriados aos produtos todos os custos indiretos através de uma única base de rateio, podendo ocasionar distorções nos custos dos produtos, prejudicando possíveis avaliações futuras. Deste modo, fica evidente que através da departamentalização esse problema poderia ser evitado.

2.2.4.1.1 *Departamentalização*

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 84), “A Departamentalização é o procedimento de dividir ou segmentar a fábrica”. Ainda salientam que cada segmento será chamado de Departamento ou Centro de Custos.

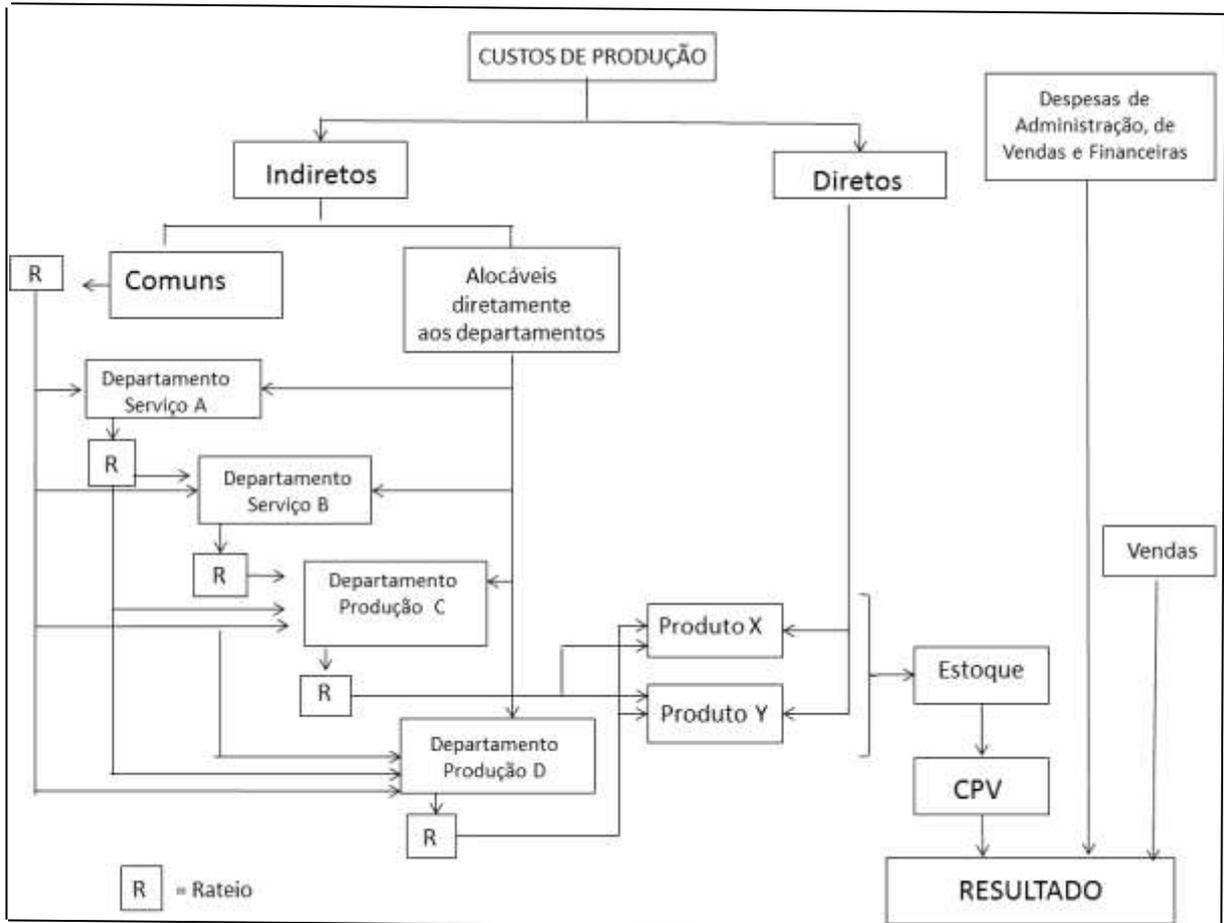
Assim, Martins (2010) conceitua Departamento, dentro da Contabilidade de Custos, como a unidade mínima administrativa, compostas por homens e máquinas onde são desenvolvidas atividades homogêneas.

Silva e Lins (2013) destacam que pela departamentalização, os custos são classificados primeiramente nos departamentos e só depois são alocados aos produtos, através de um critério de rateio. Segundo os mesmos autores, os departamentos são classificados em dois grupos: Departamentos operacionais ou de produção e Departamento de apoio ou serviço. O primeiro grupo é aquele onde ocorre o processo produtivo, ou seja, onde a matéria-prima é transformada em produto pronto. O segundo é aquele que serve de apoio ao processo produtivo, não trabalhando diretamente na elaboração do produto. Como exemplo pode-se citar o departamento do almoxarifado e da administração geral da empresa.

Para Bruni e Famá (2008), a departamentalização possibilita uma melhor eficiência nos controles internos, já que para cada departamento existe um responsável pela gestão de resultados. Também, ocorrem menos problemas relacionados aos rateios, na medida em que, possibilita uma melhor alocação dos custos indiretos de fabricação aos produtos.

Martins (2010) sintetiza o processo de departamentalização conforme as seguintes etapas: primeiramente ocorre a separação dos custos e despesas, após os custos diretos são alocados aos produtos. No entanto, os custos indiretos, que pertencem a departamentos específicos, são apropriados diretamente a seus departamentos, sendo os comuns distribuídos aos departamentos de serviços e posteriormente aos de produção, através de critérios de rateios. Assim, os custos indiretos que estão nos departamentos produtivos serão atribuídos aos produtos segundo critérios definidos. A partir deste momento os custos dos produtos permanecerão no estoque até a sua venda, para após integrar o custo dos produtos vendidos e ir para o Resultado do período. Já as despesas irão diretamente para o resultado conforme a Figura 5.

Figura 5: Esquema básico Departamentalização



Fonte: Martins (2010, p. 74), adaptado pelo autor.

Perez Jr., Oliveira e Costa (2012) afirmam que a departamentalização é indispensável para que seja feita uma correta apropriação dos custos indiretos aos produtos.

2.2.4.2 Custeio Variável

Pelo Método de Custeio Variável, são distribuídos aos produtos somente os custos variáveis, ou seja, aqueles que são alocados diretamente ao produto. Já os custos fixos vão diretamente para o resultado como se despesas fossem (MARTINS 2010). Wernke (2004) acrescenta que neste método não há a presença de rateios, uma vez que todos os gastos variáveis são identificados diretamente aos produtos elaborados e vendidos.

Dubois, Kulpa e Souza (2006) acrescentam que para a alocação dos custos aos produtos são considerados apenas elementos variáveis, ou seja, os custos e

despesas variáveis, constituindo-se elementos essenciais para a obtenção da margem de contribuição aos produtos. Ainda descrevem que a margem de contribuição é determinada a partir da subtração do preço de venda pelos custos e despesas variáveis.

Beulke e Bertó (2001) explicam que para este método não existe conceito de custo total e resultado do produto, mas sim, um custo variável e margem de contribuição por produto.

Padoveze (2009) destaca que a separação dos custos em fixos e variáveis possibilita diversas análises, dentre elas a análise do Custo/Volume/Lucro, possibilitando obter três conceitos importantes como a Margem de Contribuição, Ponto de Equilíbrio e Alavancagem Operacional.

Crepaldi (2010) descreve que este método de custeio é de grande utilidade para otimizar decisões, porém não é aceito para fins fiscais e nem segue os princípios fundamentais de Contabilidade. No entanto, nada impede que ele seja utilizado para fins gerenciais e de tomada de decisão dentro da empresa.

Megliorini (2012) destaca que o custeio variável além de auxiliar na formação do preço de venda, também é de extrema importância para a identificação da rentabilidade gerada pelos produtos, além de auxiliar na decisão de produzir ou comprar e na forma de utilizar os fatores limitantes de maneira vantajosa.

Santos (1994) descreve que existem três elementos que podem ser medidos no planejamento e análise da variação do lucro: o custo, preço e o volume, sendo o estudo destas três variáveis essencial para a análise do custo/volume/lucro.

Wernke (2004) também descreve que uma das ferramentas de custos utilizadas para decisões gerenciais é a análise de custo/volume/lucro, que abrange conceitos de margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança.

2.2.4.2.1 *Margem de Contribuição*

Martins (2010) conceitua margem de contribuição como a diferença entre o preço de venda e os custos e despesas variáveis de cada produto. Também destaca que através da margem de contribuição é possível visualizar qual é a contribuição que cada produto traz à empresa.

Beulke e Bertó (2001) definem margem de contribuição como a parcela de contribuição de cada produto para o pagamento dos custos e despesas fixas da

empresa. Destacam ainda que para obter um resultado positivo no período é necessário que essa margem seja maior que os custos e despesas fixas.

Ainda, Santos (1994) complementa que a análise da lucratividade da empresa, ao invés de ser realizada com base no lucro unitário, é ser realizada pela margem de contribuição por produto, ou seja, através da contribuição de cada produto na absorção dos custos fixo para assim formar o lucro da empresa.

Martins (2010) aborda o conceito de margem de contribuição unitária e total. A margem de contribuição unitária é obtida pela diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto. Já para obter a margem de contribuição total multiplica-se a margem unitária pela quantidade vendida.

Santos (1994) evidencia as seguintes fórmulas para o cálculo de margem de contribuição:

$$\text{MCU} = \text{PV} - \text{CVU} - \text{DVU}$$

$$\text{MCT} = \text{MCU} \times \text{QV}$$

Onde:

MCU = Margem de Contribuição Unitária

PV = Preço de Venda

CVU = Custo Variável Unitário

DVU = Despesa Variável Unitária

MCT = Margem de Contribuição Total

QV = Quantidade Vendida

Crepaldi (2010) destaca que a margem de contribuição tem por finalidade, além de conseguir pagar as despesas fixas, ser possível formar o lucro da empresa. Além disso, o autor comenta que através da margem de contribuição é possível avaliar alternativas como manter ou não determinadas linhas de produtos, reduzir preços e aumentar o volume de vendas e determinar o ponto de equilíbrio.

Ainda Cogan (1999) acrescenta que através do conceito de margem de contribuição é possível determinar quais são os produtos de maior rentabilidade, sendo uma ferramenta de grande importância para a tomada de decisão.

O conhecimento da margem de contribuição é importante para tomada de decisões de curto prazo, na medida em que facilita aos gestores no entendimento da relação custos, volume, preços e lucros (WERNKE, 2004).

Ferreira (2007) descreve que através do conceito de margem de contribuição é possível obter o ponto de equilíbrio da empresa, que pode ser

entendido como a quantidade mínima de produção e venda necessária para que a empresa não tenha prejuízo.

Para Padoveze (2009) Ponto de Equilíbrio é a quantidade que a empresa necessita produzir e vender para poder pagar todos os seus custos e despesas fixas, além dos custos e despesas variáveis que são necessários para a fabricação e vendas dos mesmos. Acrescenta ainda que é a capacidade mínima de operação da empresa para não ter prejuízo.

Bornia (2010) conceitua margem de segurança como a receita que supera a receita no ponto de equilíbrio, ou seja, quanto as vendas podem diminuir sem acarretar prejuízo para a empresa.

Já Wernke (2004) descreve margem de segurança como a subtração da receita de vendas da empresa pelas vendas no ponto de equilíbrio, podendo ser expressa quantitativamente ou percentualmente.

Outro item relevante à análise custo-volume-lucro é o grau de alavancagem operacional, que pode ser definido como o acréscimo no lucro total ocasionado pelo aumento da quantidade produzida e vendida, visando sempre a maximizar os custos e despesas fixas (PADOVEZE, 2009).

2.2.4.3 Custeio Baseado em Atividades – ABC

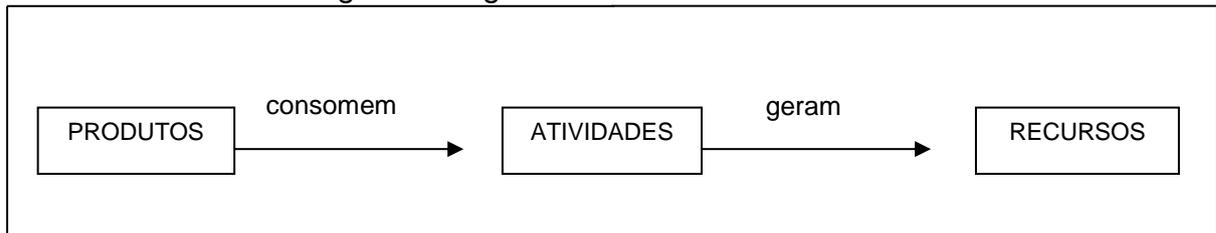
O Custeio por Atividade, chamado ABC é conhecido e utilizado desde os anos 60, porém no Brasil, foi somente a partir de 1989 que se iniciaram os estudos sobre este método. No entanto, hoje em dia, ele vem sendo utilizado tanto para as indústrias quanto para as empresas prestadoras de serviços (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006).

Crepaldi (2010, p. 321) define custeio por atividade da seguinte forma:

[...] é um método que identifica um conjunto de custos para cada transação ou evento na organização e este age como um direcionador de custos, sendo assim, os custos indiretos podem ser alocados aos produtos de acordo com o número de eventos ou transações que os produtos geram ou consomem.

Neste aspecto, Wernke (2004) descreve que os produtos consomem atividades, e as atividades consomem os recursos, conforme mostra a Figura 6.

Figura 6: Lógica de funcionamento do ABC



Fonte: Wernke (2004, p. 22).

Para Lopez, Santos e Arbós (2013) o Custeio Baseado em Atividades (ABC), se realizado corretamente, consegue atribuir os custos identificando a causa e efeito e também identifica aquelas atividades que não agregam valor ao produto. Ainda os mesmos autores destacam que este método consome mais tempo e recursos para ser realizado, mas que seus resultados são mais precisos e corretos.

Associado a isso, Leone (2000) destaca que os recursos de uma empresa são absorvidos por suas atividades e não pelos produtos fabricados. Ainda destaca que são as atividades que geram custos e não os produtos, os produtos consomem as atividades. Sob este aspecto, se utiliza o conceito de direcionador de custos para alocar os custos aos produtos.

Conforme Crepaldi (2010), direcionadores de custos são variáveis que determinam o custo das atividades. O mesmo autor descreve também que o modelo ABC tem por objetivo definir a origem dos custos de cada atividade, levando em conta o seu consumo por atividade, para assim alocar corretamente os custos aos produtos.

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2006) é um método que avalia de maneira precisa as atividades desenvolvidas em uma empresa, utilizando os direcionadores de custos para distribuir os gastos indiretos de maneira mais realista aos produtos. Martins (2010) acrescenta ainda, que este método busca reduzir as distorções causadas pelos rateios dos custos indiretos. Assim sua principal diferença está na abordagem dada aos custos indiretos, onde se busca dar um sentido mais lógico e menos arbitrário aos custos dos produtos.

Biasio (2012) menciona que o custo total do produto é definido pela soma dos custos diretos, na qual é apropriado de forma direta aos produtos, e dos custos indiretos, que são apropriados através de direcionadores de custos.

Megliorini (2012) descreve como vantagens deste método a possibilidade de os gestores priorizarem as atividades que geram maior valor ao cliente e a redução

de custos. Assim, as atividades que não agregam valor ao produto e que ocasionam aumentos de custos aos mesmos são eliminadas. Santos (2011) também acrescenta que o Custeio ABC é uma ferramenta fundamental para a tomada de decisão estratégica dentro das empresas, na medida em que, elimina qualquer desperdício ao desconsiderar as atividades que não geram valor ao produto.

Já como desvantagens, Crepaldi (2010) evidencia o alto custo de implantação deste sistema, a necessidade de um controle interno mais eficiente e o comprometimento maior por parte dos empregados, além de não ser um método aceito pela legislação fiscal, fazendo com que a empresa necessite ter dos sistemas de custeio.

2.2.4.4 Custo Padrão

Segundo Viceconti e Neves (2003, p. 185):

Custo Padrão é um custo estabelecido pela empresa como meta para os produtos de sua linha de fabricação, levando-se em consideração as características tecnológicas do processo produtivo de cada um, a quantidade e os preços dos insumos necessários para a produção e o respectivo volume desta.

Para Crepaldi (2010) é o custo normal do produto, estabelecido *a priori*, ou seja, antes do início da produção, sendo elaborado levando em conta os padrões técnicos de produção definidos por meio da mensuração dos gastos necessários à fabricação dos produtos. Megliorini (2012) acrescenta que este método é mais utilizado para as empresas que trabalhem com linha de produção em série.

Beulke e Bertó (2001) descrevem que o custo padrão objetiva estabelecer corretamente a utilização dos fatores de produção sendo útil como ferramenta de controle operacional para a empresa.

Para Bruni e Famá (2008) a utilização deste procedimento consiste no uso gerencial das informações e na agilidade dos processos de encerramento mensal, porém ele não é aceito para a avaliação dos estoques. Para que este método esteja de acordo com a legislação fiscal, como instrumento de gestão, deve-se atualizá-lo constantemente, da forma que o resultado do custo padrão não se diferencie do custo real.

Bornia (2010) destaca que o principal objetivo do custo padrão é possibilitar o controle dos custos das empresas. Assim evidencia que os procedimentos deste método consistem em estipular um custo padrão para o produto, determinar o custo real incorrido, demonstrar e analisar a variação ocorrida entre o padrão e o real, procurando identificar as causas destes desvios.

Já Padoveze (2003) destaca como principal objetivo do custo padrão o controle empresarial, na qual é possível avaliar o desempenho e eficácia operacional e a formação do preço de venda ideal.

A esse respeito, segundo Martins (2010), o custo padrão não pode ser classificado como um método ou critério de contabilização de custos, mas sim como uma técnica auxiliar. O uso desta técnica só se torna eficiente se houver um bom sistema de custo real, para que se possa comparar os valores de ambos, e verificar as divergências existentes.

2.3 PREÇO DE VENDA

Segundo Cogan (1999) os preços, historicamente, eram formados adicionando-se uma margem de lucro aos custos. No atual paradigma que caminha para a concorrência perfeita, não é mais possível precificar dessa forma, assim, o preço de venda é determinado pelo mercado.

Para que um produto sobreviva a longo prazo no mercado, os fatores do macroambiente devem ser os principais aspectos analisados pelos gestores da empresa, sendo que estes devem estar coerentes com a política de preços e marketing (SARDINHA, 1995).

Sartori (2004) comenta que existem fatores internos e externos relacionados com a política de preços da empresa, sendo que os fatores internos estão sob o controle dos gestores, já os externos compõem o ambiente em que o produto irá atuar. Assim, à medida que os fatores externos aumentam, fica mais difícil a definição do preço de venda.

Dentre os fatores mercadológicos, que devem ser considerados no preço de venda, o que requer maior atenção é o mercado em que a empresa está inserida, os concorrentes e suas práticas comerciais (ASSEF, 2005).

Wernke (2004) comenta que é fundamental para a sobrevivência das empresas, uma correta formação de preços, independentemente de ramo de

atuação e porte da empresa. Para Dubois, Kulpa e Souza (2009, p. 221) “[...] os preços são os recursos contábeis que indicam e ajudam a controlar a eficiência dos bens e serviços fabricados”.

Conforme Padoveze (2003) existem três modelos principais que orientam a gestão de preço de venda:

- a) modelo orientado pela teoria econômica;
- b) modelo orientado pelo custo;
- c) modelo orientado pelo mercado;

Pelo modelo da teoria econômica o preço de venda dos produtos é ditado pelo mercado, ou seja, por meio da oferta e da procura. Megliorini (2012) comenta que pela lei da oferta e da procura quanto maior for o preço de venda menor é demanda e quanto menor o preço maior é a demanda. Assim, ocorre uma flutuação de preços até que se chegue a um valor que consiga satisfazer tanto a quem oferece como quem demanda, chegando a um preço de equilíbrio.

O método baseado nos custos consiste em acrescentar uma margem sobre o custo conhecida como *mark up*, na qual engloba todos os impostos e percentuais incidentes sobre a venda como comissões e franquias, além de despesas fixas, custos indiretos e uma margem de lucro (WERNKE, 2004). Segundo Crepaldi (2010) este método é simples e de fácil utilização, porém, ignora os fatores de mercado. O preço de venda calculado pelo *mark up* é dado pela seguinte fórmula, como mostra a Figura 7.

Figura 7: Fórmula do preço de venda pelo *Mark-up*

$$\text{Preço} = \frac{\text{Custos}}{100\% - \text{Percentual de Mark-up}} \times 100$$

Fonte: Crepaldi (2010, p. 360).

Silva e Lins (2013) citam como vantagem deste método a possibilidade de recuperar todos os custos dos produtos inclusive a margem de lucro planejada. Já como desvantagem os autores destacam que, pelo fato de não ser considerado a concorrência de mercado sobre os preços, pode-se atribuir um valor irreal, o que pode ocasionar a sua rejeição pelo mercado.

Em relação ao preço de venda baseado no mercado, Padoveze (2003) descreve que a partir deste modelo ignoram-se os custos, levando em consideração assim somente a demanda pelo produto e o valor percebido pelos clientes. Megliorini (2012) destaca ainda que por este modelo a empresa segue os preços de venda praticados pelos seus concorrentes.

2.4 RENTABILIDADE

A rentabilidade resulta das operações da empresa em um período específico, envolvendo elementos da operação, financeiros e econômicos da entidade (PADOVEZE; BENEDICTO, 2011).

Padoveze (2009, p. 444) destaca que “uma rentabilidade adequada continuamente, é possivelmente, o maior indicador da sobrevivência e sucesso da empresa”.

Para Padoveze (2003) a análise da rentabilidade de produtos é um tema bastante complexo e que deve ser feito rotineiramente, sendo importante que as conclusões sejam consistentes e que as decisões sejam baseadas em dados globais, nunca unitários ou individuais. Outro fator a ser observado, é o método de custeamento dos produtos, sendo que, a utilização de um método inadequado causa distorções nas análises e pode levar a decisões equivocadas para a empresa.

Segundo o mesmo autor a rentabilidade pode ser calculada de forma unitária ou total. Para a análise da rentabilidade unitária basta analisar os valores unitários de custos e de preço de venda. Na análise de rentabilidade total dos produtos, além dos dados unitários deve-se considerar o volume produzido ou vendido, dentro de um período de tempo, normalmente um ano, além dos gastos fixos totais.

Guerreiro (2002) destaca que através da análise da rentabilidade é possível avaliar e mensurar minuciosamente a lucratividade dos produtos, linha de produtos, ou empresa como um todo, auxiliando decisões gerenciais como o incentivo ou eliminação de produtos, planejamento de preços, determinação de um mix ótimo de produção e venda, análises de ponto de equilíbrio e da relação custo, volume e lucro.

Padoveze (2009) salienta que a utilização da margem de contribuição no processo decisório é fundamental para a gestão de resultados da empresa como um

todo, também no que se referem à rentabilidade dos produtos, atividades, divisões, áreas de responsabilidade e unidades de negócios.

Segundo Bornia (2002, p. 72) “a margem de contribuição unitária está ligada à lucratividade do produto e a razão de contribuição relaciona-se com a sua rentabilidade [...]”.

Guerreiro (2002) acrescenta ainda que qualquer processo de análise e decisão a partir da análise da rentabilidade dos produtos deve ser feita por meio da margem de contribuição.

Conforme Wernke e Lembeck (2004) a margem de contribuição é uma ferramenta eficiente para analisar o resultado gerado pelos produtos, linha de produtos, vendedores de uma empresa, de forma a avaliar seu desempenho, auxiliando a administração nas decisões operacionais e estratégicas da empresa.

Vanderbeck (2003) tratam da análise de rentabilidade por segmento, na qual, todos os custos são classificados em diretos ou indiretos podendo ser uma divisão, uma linha de produto ou um território de vendas.

A análise da rentabilidade individual dos produtos pode auxiliar os gestores quanto a possíveis alternativas de melhorar o desempenho dos itens que apresentam menor margem de contribuição (WERNKE; LEMBECK, 2004).

Segundo Eckert *et al.* (2012) a rentabilidade dos produtos pode ser calculada de duas formas:

- a) sobre o preço de venda;
- b) sobre o custo de compra;

Ainda, os mesmos autores comentam que para se calcular a rentabilidade dos produtos é preciso dividir a margem de contribuição unitária pelo preço de venda ou pelo custo de compra. A seguir estão evidenciadas as duas fórmulas de se determinar a rentabilidade dos produtos:

$$\text{Rentabilidade sobre o Preço de Venda} = \frac{\text{MCU}}{\text{PV}}$$

$$\text{Rentabilidade sobre o Custo Variável Unitário} = \frac{\text{MCU}}{\text{CVU}}$$

Onde:

MCU = Margem de contribuição unitária

PV = Preço de Venda

CVU = Custo variável unitário

Assim, ao considerar a análise da rentabilidade dos produtos, Assef (2005) destaca que a margem de contribuição é um indicador importante de um portfólio de produtos, pois indica quanto cada produto contribui para pagar os custos fixos e na geração dos resultados finais da empresa.

2.5 SETOR DE ALIMENTOS CONGELADOS

2.5.1 Indústria de Alimentos

Segundo Klotz (2015), em matéria publicada no site da ABIA, entre os anos de 2001 e 2010 o setor de alimentos representou um superávit de US\$ 201,2 bilhões, representando um dos maiores da indústria brasileira. Já na área de geração de empregos, só na última década foram 621 mil postos de trabalho, o que gerou um incremento de 68% no setor.

Ainda o mesmo autor destaca que a indústria de alimentos representa 9% do produto interno bruto (PIB) do país, e que entre os anos de 2001 e 2010 seu faturamento aumentou em 213 bilhões, passando de R\$ 118 para 331 bilhões.

2.5.2 Panorama do Setor de Congelados

Segundo Azevedo (2001) a indústria de alimentos congelados surgiu a partir da década de 70 nos Estados Unidos, tendo como principal objetivo a conservação dos alimentos para poder suprir sua falta nos períodos de entressafra.

Ainda, segundo o mesmo autor, no Brasil sua expansão se deu na década de 80, dez anos depois, ocorrendo no período de inflação. Os alimentos eram guardados em grandes quantidades como forma de economia e também para desviar da desvalorização da moeda do período. Assim, os congelados conquistaram cada vez mais espaço na vida das famílias de classe média e alta, principalmente a região Sudeste, onde as mulheres tinham uma participação maior no mercado de trabalho.

Rocha e Dias (2009) descrevem que desde a década de 80 as famílias brasileiras mudaram seus hábitos alimentares. Dentre as principais mudanças estão

o aumento pelo consumo de alimentos prontos e semiprontos, principalmente pela sua praticidade se comparados aos alimentos tradicionais que levam um maior tempo de preparo.

Ainda, os autores salientam que essas mudanças são resultantes principalmente das alterações ocorridas na estrutura familiar, onde houve a diminuição do número de pessoas e a entrada da mulher no mercado de trabalho. Assim, além de cuidar dos afazeres domésticos e dos filhos, a mulher necessitava também de tempo para o trabalho fora de casa. Outro aspecto citado pelos autores é o aumento do número de famílias migrando para os centros urbanos, ocasionando assim, uma mudança no estilo de vida dessas famílias. Desse modo, o trabalho que antes era apenas braçal, agora demanda mais tempo e dedicação. Todas essas transformações fazem com que as pessoas busquem aproveitar melhor o seu tempo disponível.

A mudança no estilo de vida aumentou a procura por refeições mais práticas e fáceis como os pratos prontos (NISSEN *et al.* 2013). Desta forma, a procura por alimentos práticos também está sendo cada vez maior nos supermercados, se tornando uma alternativa para quem não dispõe de tempo para preparar suas refeições. De acordo com Dorneles, diretor comercial da rede de supermercados Manentti, o setor de congelados é o que mais cresce, sendo que entre os produtos mais vendidos estão às lasanhas, nhoques, canelones, entre outros (PEREIRA, 2014).

Outro aspecto que evidencia esse crescimento são os dados apresentados pela ABRAS – Associação Brasileira de Supermercados (2014). Segundo ela, na década de 70 foram comercializados menos de 3 milhões de toneladas de alimentos congelados. Em 2003 esse número chegou a 19 milhões e em 2012 esteve próximo aos 60 milhões.

Fontes (2012), em matéria divulgada ao Jornal O Fluminense, acrescenta que o mercado de comida congelada cresceu 14,5% com relação a 2011, movimentando assim a economia em torno de R\$ 5 bilhões.

Um dos fatores que vem impulsionando o crescimento da indústria alimentícia é a demanda por pratos prontos como os congelados. Destaca-se ainda que o Brasil ocupa o 7º lugar na produção industrial de alimentos, perdendo apenas por países como Estados Unidos, Espanha, França e México (JORNAL DA CULTURA, 2014).

Associado a isso a ASBRA - Associação de Supermercados de Brasília (2015), também destaca que nos últimos dez anos, a escolha por alimentos congelados vem se destacando e ganhando espaço em todas as classes sociais, deixando de ser apenas consumido por famílias de classe média e alta. Este aumento de consumo está relacionado com a maior participação da mulher no mercado de trabalho, que ao não dispor de tempo para preparar refeições, busca como alternativa, pratos mais rápidos. Ainda destaca que outro aspecto é o fato de ter aumentado número de pessoas morando sozinhas.

De acordo com um estudo realizado pelo IBGE, quase sete milhões de brasileiros moram sozinhos, aumentando assim a procura por praticidade e rapidez nas suas refeições. Ainda, é importante destacar que o Brasil é maior consumidor de pratos congelados da América Latina, representando 61% dos compradores contra apenas 33% da América Latina. A partir disso é possível evidenciar que este segmento de mercado ainda tem muitas oportunidades de crescimento (VAREJO 1, 2013).

Em todo o mundo o mercado de comida congelada é o setor de alimentação que mais cresce, e no Brasil não é diferente, o segmento apresenta ótimos índices de crescimento e faturamento (RAMOS; SILVA; DUMBRA, 2013). No Brasil os alimentos congelados estão presentes em 70% dos lares, e foi responsável por movimentar R\$ 2,3 bilhões em 2013, obtendo um acréscimo de 16% em relação ao ano anterior (TAMAMAR, 2014).

Em vista disso, percebe-se que o setor de congelados não para de crescer. Segundo Kruckenfellner (2015), a partir de dados da consultoria Euromonitor, entre os anos de 2013 e 2019, haverá um crescimento de 84,5% nas vendas de pratos prontos congelados.

Dados recentes do SICONGEL - Sindicato da Indústria alimentar de Congelados, Supercongelados, Sorvetes, Concentrados e Liofilizados no Estado de São Paulo mostram que este setor cresceu em média de 21,4% ao ano entre 2010 e 2014. Em 2014 atingiu um faturamento de R\$ 10,98 bilhões, o que torna esse segmento entre os de maior expansão da indústria brasileira de alimentação (SICONGEL, 2015).

3 ESTUDO DE CASO

3.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO EMPREENDIMENTO

A empresa objeto de estudo é uma indústria de alimentos congelados situada na Rua Sete de Setembro no município de Antônio Prado - RS. Denominada como Copellieri Indústria e Comércio de Produtos Alimentícios Ltda., a empresa foi fundada recentemente e iniciou suas atividades em meados de janeiro de 2015, tendo como área de atuação e abrangência, toda a região da serra gaúcha.

A empresa conta com uma área de 289m² e com sala alugada. O empreendimento tem como principais clientes os supermercados, restaurantes, padarias, lanchonetes e possui uma pequena quantidade de vendas diretas para o consumidor final, que acontecem no próprio estabelecimento. A linha de produtos é composta basicamente por seis itens: canelones, lasanhas, molhos, pizzas, massas e fricassês, além de outros produtos ainda em fase de desenvolvimento.

O quadro de funcionários da empresa atualmente é composto por cinco colaboradores e dois sócios sendo a fabricação dos produtos executada pelos cinco colaboradores e em parte do tempo, por uma das sócias, ao mesmo tempo em que o outro sócio dedica-se à parte da comercialização dos produtos.

A parte administrativa da empresa é executada pela sócia, que além de ajudar na produção cuida da administração do negócio. A empresa executa seus processos sem turno normal, por meio de algumas máquinas, porém a maior parte da produção é feita de forma manual.

A Copellieri é um empreendimento de pequeno porte, e está enquadrado no regime tributário do simples nacional, sendo que seus produtos vendidos para o comércio têm incidência de ICMS substituição tributária, com exceção de apenas dois produtos: Molho Quatro Queijos e Molho de Cachorro-quente. A empresa também possui sua contabilidade terceirizada cumprindo com suas obrigações legais como, por exemplo, a apurações de impostos.

Atualmente, o preço de venda dos produtos é estabelecido com base em planilhas de custos de matéria-prima e preços determinados pelo mercado, sem levar em conta os custos com mão de obra e gastos gerais de fabricação. Para a comercialização e entrega dos produtos a empresa possui uma camionete com câmara fria.

O levantamento de dados foi feito através de planilhas de custos, anotações dos proprietários, notas fiscais de venda e compra, bem como, dados contábeis da empresa. Os custos e preços de venda são baseados no período de abril a julho de 2015, sendo que não foram analisados os meses de janeiro a março pelo fato da empresa ter iniciado suas atividades nesse período e estar em fase de adaptação.

3.1.1 Linha de Produtos

A empresa conta com uma linha de produtos diversificada, totalizando 36 produtos dentre lasanhas, molhos, massas, pizzas, fricassês e canelones. O

Quadro 1 demonstra detalhadamente cada produto fabricado na empresa.

Quadro 1: Produtos

Canelones	Massas
Canelone de Frango 1 kg	Espaguete 500g
Canelone de Queijo 1 kg	Macarrão 500g
Canelone de Frango sem molho 1,9kg	Talharim 500g
Canelone de Queijo sem molho 1,9Kg	Nhoque 500g
Canelone de Milho sem molho 1,9kg	Tortéi 500g
	Agnoline 500g
Fricassês	Pizzas
Fricassê de Frango 600g	Pizza Calabresa 330g
	Pizza Filezinho 330g
Lasanhas	Pizza Frango c/Requeijão 330g
Lasanha de Carne 900g	Pizza Quatro Queijos 330g
Lasanha de Frango 900g	Pizza Apresuntado 330 g
Lasanha de Quatro Queijos 900g	Pizza Nega Maluca 300g
Lasanha de Carne 600g	Pizza Calabresa 500g
Lasanha de Frango 600g	Pizza Filezinho 500g
Lasanha de Quatro Queijos 600g	Pizza Frango com Requeijão 500g
Lasanha de Carne 350g	Pizza Quatro Queijos 500g
Lasanha de Frango 350g	Mini Pizzas 550g
Lasanha de Quatro Queijos 350g	
Molhos	
Molho Bolonhesa 350g	
Molho Quatro Queijos 350g	
Molho de Cachorro-quente 350g	
Molho de Frango 350g	

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

3.1.2 Logotipo

A empresa utiliza como uma das ferramentas de identidade visual o logotipo demonstrado na Figura 8, que serve como identificação da empresa em seus produtos, bem como estabelecer sua marca no mercado e na mente de seus clientes.

Figura 8: Logotipo da empresa



Fonte: Arquivo fornecido pela empresa.

3.2 CÁLCULO DO CUSTO DOS PRODUTOS

Para o cálculo do custo dos produtos, inicialmente foi feito um levantamento da venda de todos os produtos fabricados no período de abril a julho de 2015. Ainda, foram levantados quais os custos com materiais diretos foram utilizados na fabricação de cada produto.

Assim, a partir desses dados foram elaboradas planilhas com o objetivo de apurar os custos de cada produto que foram determinados nos dois principais métodos de apuração: o método de custeio por absorção e o custeio variável. Para o custeio por absorção, foram identificados os custos diretos, indiretos e as demais despesas administrativas e de vendas, e para o custeio variável foram identificados somente os custos variáveis.

Para fins de levantamento dos custos, observou-se que o mais adequado seria dividir esse processo em três etapas de forma a evidenciar os valores separados para cada tipo de custo: matéria-prima e embalagem, mão de obra direta

e custos indiretos de fabricação, sendo que para cada etapa, os custos serão demonstrados por unidade e total.

Antes de iniciar os cálculos dos custos, foi feito um levantamento através de anotações em planilhas eletrônicas das quantidades vendidas de cada produto fabricado na indústria durante o período de abril a julho de 2015. A Tabela 1 demonstra a quantidade vendida em unidades nesse período.

Tabela 1: Quantidade Vendida

Produtos	Abril	Mai	Junho	Julho	Total
Pizza Nega Maluca 300g	190	242	211	303	946
Pizza Frango com requeijão 330g	641	660	638	673	2.612
Pizza Calabresa 330g	724	660	686	612	2.682
Pizza Quatro Queijos 330g	406	495	458	511	1.870
Pizza Apresuntado 330g	0	0	0	49	49
Pizza Filezinho 330g	564	614	611	310	2.099
Lasanha de Frango 900g	164	179	220	230	793
Lasanha de Frango 600g	104	124	135	142	505
Lasanha de Frango 350g	58	52	59	44	213
Lasanha de Carne 900g	106	139	178	201	624
Lasanha de Carne 600g	105	84	123	121	433
Lasanha de Carne 350g	20	33	30	19	102
Lasanha de Quatro Queijos 900g	90	68	111	88	357
Lasanha de Quatro Queijos 600g	61	60	64	57	242
Lasanha de Quatro Queijos 350g	21	37	36	30	124
Molho de Frango 350g	78	70	104	93	345
Molho Bolonhesa 350g	48	46	74	78	246
Molho de Cachorro-quente 350g	72	38	31	41	182
Molho Quatro Queijos 350g	66	58	62	58	244
Nhoque de Batata 500g	82	96	168	223	569
Espaguete 500g	171	197	217	300	885
Macarrão 500g	301	338	687	613	1.939
Talharim 500g	74	80	62	110	326
Tortéi 500g	741	764	806	1.080	3.391
Agnoline 500g	324	241	545	692	1.802
Pizza Calabresa 500g	35	79	96	202	412
Pizza Frango com Requeijão 500g	37	96	110	186	429
Pizza Quatro Queijos 500g	27	72	80	166	345
Pizza Filezinho 500g	24	80	114	119	337
Mini Pizzas 500g	0	0	8	329	337
Canelone de Milho sem Molho 1,9kg	30	38	36	27	132

Continua.

Continua Tabela 1.

Produtos	Abril	Mai	Junho	Julho	Total
Canelone de Queijo sem Molho 1,9kg	0	0	0	4	4
Canelone de Frango sem Molho 1,9kg	0	16	17	43	76
Fricassê de Frango 600g	12	15	11	5	43
Canelone de Frango 1kg	19	40	17	25	101
Canelone de Queijos 1kg	10	6	0	11	27

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

3.2.1 Custo com Matéria-prima e Embalagem

Inicialmente, foram verificados os valores correspondentes aos materiais diretos utilizados no processo de fabricação, bem como a quantidade, a unidade de medida e o valor unitário de cada um deles. Tais informações foram apresentadas em quilogramas, unidades, litros e metros, pois as planilhas com as estruturas dos produtos estão todas dispostas nessas mesmas unidades. Assim, a Tabela 2 evidencia o valor das matérias-primas utilizadas nos cálculos dos custos dos produtos.

Tabela 2: Custo das Matérias-primas

Produtos	Un. Medida	R\$	Abril R\$/Kg	Mai R\$/Kg	Junho R\$/Kg	Julho R\$/Kg
Açúcar - 5kg	kg	7,00	1,40	1,40	1,40	1,40
Alho - 1kg	kg	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00
Azeite/Óleo –un.	un.	2,89	2,90	2,90	3,00	2,89
Batata rosa - 48kg	kg	45,00	0,90	0,94	0,94	0,94
Batata palha - 1kg	kg	12,50	12,21	2,21	2,21	12,50
Calabresa - 1 kg	kg	7,88	7,68	7,68	7,88	7,88
Caldo de Galinha - 10kg	kg	69,00	6,90	6,90	6,90	6,90
Caldo de carne - 1kg	kg	7,85	7,85	7,85	7,85	7,85
Creme de leite - 200g	un.	1,55	1,55	1,55	1,55	1,55
Canela pó 1kg	kg	18,00	18,00	18,00	18,00	18,00
Cebola - 18 kg	kg	68,00	1,50	1,50	1,50	4,44
Corante para massas – 1l	l	12,00	12,00	12,00	12,00	12,00
Chocolate preto meio amargo -5kg	kg	47,10	9,42	9,42	9,42	9,42
Disco de pizza - 30 cm	un.	1,10	1,10	1,10	1,10	1,10
Disco de pizza - 25cm	un.	0,85	0,75	0,75	0,75	0,85
Doce Leite- 9,8kg	kg	39,00	3,96	3,98	3,98	3,98
Ervilha - 2kg	kg	9,85	4,93	4,93	4,93	4,93

Continua.

Continua Tabela 2.

			Abril	Mai	Junho	Julho
Produtos	Un. Medida	R\$	R\$/Kg	R\$/Kg	R\$/Kg	R\$/Kg
Espinafre em pó - 1kg	kg	29,95	29,95	29,95	29,95	29,95
Extrato de tomate - 2Kg	kg	10,00	5,50	5,50	5,00	5,00
Essência de queijo – 1l	l	8,48	8,48	8,48	8,48	8,48
Farinha Massa Fresca - 5kg	kg	9,80	1,96	1,96	1,96	1,96
Farinha Sudoeste - 5kg	kg	8,00	1,60	1,60	1,60	1,60
Farinha Confeitaria - 5kg	kg	9,10	1,80	1,82	1,82	1,82
Farinha rosca - 1kg	kg	3,30	3,00	3,00	3,00	3,30
Frango - 1kg	kg	5,84	6,98	5,84	5,84	5,84
Guisado - 1kg	kg	10,00	9,00	9,00	10,00	10,00
Leite em pó -25kg	kg	304,38	11,50	11,50	12,12	12,18
Margarina 24 kg	kg	73,00	3,04	3,04	3,04	3,04
Milho Verde - 2kg	kg	8,90	4,45	4,45	4,45	4,45
Moranga - 1 kg	kg	1,50	1,30	1,44	1,44	1,50
Molho Tomate Pronto - 1 kg	kg	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00
Nós moscada - 1 kg	kg	106,00	107,60	106,00	106,00	106,00
Ovos - cx 360	un.	80,00	0,22	0,22	0,22	0,22
Orégano 500g	kg	9,20	18,60	18,40	18,40	18,40
Patinho - 1kg	kg	12,00	12,00	12,00	12,00	12,00
Queijo Mussarela - 1 kg	kg	12,80	11,80	11,80	12,80	12,80
Queijo Parmesão - 1 kg	kg	19,00	18,00	18,00	19,00	19,00
Queijo Provolone - 1 kg	kg	16,00	15,50	15,50	15,50	16,00
Requeijão - 1,8kg	kg	10,50	5,53	5,53	5,83	5,83
Sal - 1kg	kg	0,85	0,85	0,85	0,85	0,85
Vinho – 5l	l	12,00	2,40	2,40	2,40	2,40
Disco Mini Pizza	un.	0,22	0,22	0,22	0,22	0,22
Frango Coxa sobre Coxa - 1kg	kg	5,75	6,80	6,66	7,97	7,97
Moranga 1 kg	kg	1,50	0,83	1,30	1,30	1,50
Sabor Ami (tempero completo) - 5kg	kg	24,59	4,92	4,92	4,92	4,92
Realçador de sabor - 10kg	kg	129,00	12,90	12,90	12,90	12,90
Amido Modificado - 1kg	kg	6,30	6,30	6,30	6,30	6,30
Azeitona - 2 kg	kg	25,00	12,50	12,50	12,50	12,50
Apresuntado - 1 kg	kg	5,40	5,40	5,40	5,40	5,40
Palmito - 1,8 kg	kg	17,85	9,92	9,92	9,92	9,92

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Além dos custos com matéria-prima, também foram inclusos os custos com embalagens conforme a Tabela 3.

Tabela 3: Custo com Embalagens

	Unidades	Quant/ un.	R\$ Total	R\$/Unitário
Bandeja K18	un.	400	55,20	0,14
Bandeja K19 P	un.	400	82,80	0,21
Bandeja K80	un.	400	87,40	0,22
Bandejas K85	un.	200	59,80	0,30
Bandejas Alumínio 1150g	un.	100	42,30	0,42
Bandejas Alumínio 700g	un.	100	34,02	0,34
Bandejas Alumínio 500g	un.	100	26,50	0,27
Potes para molhos	un.	1.200	193,20	0,16
Tampas para molhos	un.	1.200	193,20	0,16
Disco Isopor 25	un.	200	32,20	0,16
Disco Isopor 30	un.	200	51,68	0,26
Etiquetas Adesivas + Ribon	un.	1.000	62,00	0,06
Rótulos lasanhas	un.	1	0,20	0,20
Plástico filme para pizzas 350 g	m	1.330	358,00	0,09
Plástico filme para Massas, Tortéi	m	1.330	429,00	0,08
Plástico Filme para Molhos 350 g	m	1.330	358,00	0,05
Plástico Filme para Lasanhas 900 g	m	1.330	358,00	0,09
Plástico Filme para Lasanhas 600g	m	1.330	358,00	0,07
Plástico Filme para Lasanhas 350 g	m	1.330	358,00	0,05
Plástico Filme Pizzas 500 g	m	1.330	429,00	0,13
Plástico Filme para Canelones sem molho	m	1.330	429,00	0,16
Plástico Filme para Nhoque	m	1.330	358,00	0,05
Pacotes Agnoline	m	500	25,00	0,05
Plástico separar camadas	m	1.172	164,14	0,05

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Observa-se que o valor com matérias-primas não são sempre iguais, isso se deu pelo fato de os preços dos produtos oscilarem durante o período analisado. Já para as embalagens, os preços não oscilaram, permanecendo iguais nos quatro meses analisados.

Para a fabricação dos produtos, são necessários diversos ingredientes, portanto, para que se obtenha o custo da matéria-prima, foi necessário consultar as fichas técnicas elaboradas pela cozinheira para cada um deles. Ao identificar as matérias-primas e embalagens que compõem cada produto, pode-se considerá-la como um custo direto.

Ressalta-se que em função do número elevado de produtos fabricados na empresa e considerando a impossibilidade de demonstrar o custo de todos os produtos, optou-se por utilizar apenas um produto que exemplificasse como foi

realizado o cálculo do custo com matéria-prima e embalagem, procedendo-se para os demais da mesma forma.

A Tabela 4 demonstra o custo do produto Pizza Calabresa 330g no mês de julho.

Tabela 4: Custo Pizza Calabresa 330g

Produtos	Kg	R\$/kg	Total (R\$)
Disco de pizza		0,85	0,85
Molho tomate	0,060	3,00	0,18
Queijo mussarela	0,040	12,80	0,51
Azeitona	0,006	12,50	0,08
Cebola	0,008	4,44	0,04
Calabresa	0,070	7,88	0,55
Orégano		0,02	0,02
Etiqueta		0,06	0,06
Plástico filme		0,09	0,09
Disco Isopor 25 cm		0,16	0,16
CUSTO TOTAL			2,54

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Conforme a Tabela 4, para que seja produzida uma unidade de Pizza Calabresa são necessárias as seguintes matérias-primas: disco de pizza, molho de tomate, queijo mussarela, calabresa, azeitona e cebola, nas quantidades demonstradas na referida tabela. Salienta-se que para o orégano foi considerado um custo de R\$ 0,02 por unidade, por ser um custo pequeno e difícil de determinar a quantidade exata utilizada em cada um dos produtos.

Seguindo a estrutura da Tabela 4, foram calculados os custos unitários para todos os produtos fabricados conforme demonstra o Apêndice A. Assim, a partir dos custos unitários, é possível obter o custo total com matéria-prima e embalagem por produto. Esses valores foram encontrados multiplicando o custo unitário pelas quantidades vendidas de cada produto, nos meses de abril a julho de 2015, obtendo-se desta forma, o custo total com matéria-prima e embalagem por produto vendido, conforme demonstrado na Tabela 5.

Tabela 5: Custos Totais com Matéria-prima e Embalagens

Produtos	Total (R\$)
Pizza Nega Maluca 300g	1.917,95
Pizza Frango com requeijão 330g	6.942,34
Pizza Calabresa 330g	6.473,39
Pizza Quatro Queijos 330g	4.919,70
Pizza Apresentado 330g	119,94
Pizza Filezinho 330g	6.776,72
Lasanha de Frango 900g	2.485,35
Lasanha de Frango 600g	1.148,59
Lasanha de Frango 350g	327,86
Lasanha de Carne 900g	1.999,65
Lasanha de Carne 600g	1.003,82
Lasanha de Carne 350g	158,94
Lasanha de Quatro Queijos 900g	1.231,66
Lasanha de Quatro Queijos 600g	587,68
Lasanha de Quatro Queijos 350g	186,60
Molho de Frango 350g	934,02
Molho Bolonhesa 350g	545,30
Molho de Cachorro-quente 350g	270,79
Molho Quatro Queijos 350g	269,53
Nhoque de Batata 500g	711,42
Espaguete 500g	1.469,59
Macarrão 500g	3.310,02
Talharim 500g	541,34
Tortéi 500g	11.024,14
Agnoline 500g	11.013,82
Pizza Calabresa 500g	1.432,81
Pizza Frango com Requeijão 500g	1.634,13
Pizza Quatro Queijos 500g	1.257,36
Pizza Filezinho 500g	1.536,08
Mini Pizzas 500g	1.815,92
Canelone de Milho sem Molho 1,9kg	937,97
Canelone de Queijo sem Molho 1,9kg	24,76
Canelone de Frango sem Molho 1,9kg	856,00
Fricassê de Frango 600g	184,17
Canelone de Frango 1kg	469,39
Canelone de Queijos 1kg	108,88
TOTAL	76.627,67

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Conforme demonstra a Tabela 5, os custos totais com matéria-prima e embalagem no período analisado totalizam R\$ 76.627,67. Destaca-se que os

produtos Tortéi, Agnoline e a Pizza de Frango com Requeijão 330g, apresentaram os maiores custos no período, totalizando um custo de R\$ 11.024,14, R\$ 11.013,82 e R\$ 6.942,34, respectivamente.

3.2.2 Custo com Mão de Obra Direta

O processo produtivo é executado por cinco colaboradores e dois sócios, porém apenas uma das sócias distribui seu tempo entre tarefas relacionadas à produção e tarefas administrativas. O outro sócio somente executa a tarefa de vendas dos produtos, assim o seu pró-labore não faz parte do custo com mão de obra.

As atividades são desenvolvidas em turno normal, na parte da manhã e da tarde, assim, pelo fato de a produção não ser linear, cada funcionário executa tarefas diversificadas durante o seu período de trabalho. O cálculo do tempo de mão de obra foi realizado considerando-se a quantidade de horas que uma pessoa leva para produzir cada unidade de produto fabricado, conforme Apêndice B.

Após medir os tempos necessários para cada produto, buscou-se através da folha de pagamento gerada pelo escritório contábil, o valor dos salários e pró-labore, sendo que, sobre o salário incidem todos os direitos trabalhistas como o FGTS, provisão de férias e 13º salário e os encargos sociais e trabalhistas sobre as provisões. Destaca-se que não foram considerados os encargos com INSS Patronal e nem as Provisões de INSS sobre o 13º Salário e Férias, pelo fato de a empresa ser tributada pelo Simples Nacional e não possuir estes encargos sobre a folha de salários.

Assim, o custo da mão de obra direta foi determinado considerando o valor dos salários dos colaboradores e 50% do pró-labore da sócia que participa das atividades produtivas da empresa. Além do valor dos salários e dos encargos trabalhistas, a empresa possui um custo com transporte dos funcionários, que foi incluído no cálculo do custo total de mão de obra demonstrado na Tabela 6.

Tabela 6: Custo Hora de Mão de Obra

	Abril (R\$)	Maió (R\$)	Junho (R\$)	Julho (R\$)	Total (R\$)
Karen	1.317,60	1.317,60	1.317,60	1.317,60	5.270,40
Rosmari	1.245,66	1.245,66	1.245,66	1.245,66	4.982,64
Maidana	960,00	960,00	960,00	960,00	3.840,00
Irani	0,00	230,40	1.152,00	1.152,00	2.534,40
Fabiana	0,00	0,00	0,00	128,00	128,00
Salário Total	3.523,26	3.753,66	4.675,26	4.803,26	16.755,44
Pró-Labore	750,00	750,00	750,00	750,00	3.000,00
Total com Salários + Pró-Labore	4.273,26	4.503,66	5.425,26	5.553,26	19.755,44
Encargos	1.021,75	1.088,56	1.355,83	1.392,95	4.859,08
FGTS - 8%	281,86	300,29	374,02	384,26	1.340,44
Provisão 13º Salário	293,61	312,81	389,61	400,27	1.396,29
Provisão de Férias	391,47	417,07	519,47	533,70	1.861,72
FGTS sobre Provisão de Férias	31,32	33,37	41,56	42,70	148,94
FGTS sobre 13º Salário	23,49	25,02	31,17	32,02	111,70
Total Salários e Pró-Labore + Encargos s/ salários	5.295,01	5.592,22	6.781,09	6.946,21	24.614,52
Transporte	262,00	262,00	262,00	262,00	1.048,00
TOTAL MOD	5.557,01	5.854,22	7.043,09	7.208,21	25.662,52
Horas trabalhadas	539 h	569,8 h	693 h	713,53 h	
CUSTO HORA	10,31	10,27	10,16	10,10	

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Para o cálculo do custo hora de mão de obra apresentado na Tabela 7, levou-se em consideração o total de 220 horas mensais trabalhadas por funcionário. Cabe lembrar que nem todas essas horas são totalmente aproveitadas, assim através de projeções elaboradas pela administração da empresa, considerou-se como horas efetivamente trabalhadas apenas 70%. A Tabela 7 demonstra o cálculo das horas efetivas trabalhadas para o mês de julho, sendo que para os demais meses analisados procedeu-se da mesma forma e estão demonstrados no Apêndice C.

Tabela 7: Cálculo horas trabalhadas julho/2015

	Horas trabalhadas/Mês	Horas Efetivas		
Funcionárias		70%	Tempo trabalhado	Horas trabalhadas
Karen	220,00	154,00	100%	154,00
Rosmari	220,00	154,00	100%	154,00
Maidana	220,00	154,00	100%	154,00
Irani	220,00	154,00	100%	154,00
Fabiana	29,33	20,53	100%	20,53
Angélica	220,00	154,00	50%	77,00
Total horas mês		790,53		713,53

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Nota-se que no mês de julho, para o cálculo das horas trabalhadas da funcionária Fabiana foi considerada apenas 29,33 horas pelo fato dela ter trabalhado apenas quatro dias na empresa e para as demais funcionárias, foram considerados 220 horas/mês totalizando assim uma carga horária de 713,53 horas efetivas.

Assim, com base no total de horas trabalhadas no mês, calculou-se o custo de mão de obra por produto, que foi obtido pela multiplicação do custo hora pelo tempo de mão de obra direta, conforme evidenciado no Apêndice D. A partir dos custos unitários por produto, multiplicou-se este valor pela quantidade vendida no mês e se obteve o custo total com mão de obra direta no período que totaliza R\$ 19.403,04 conforme mostra a Tabela 8.

Tabela 8: Custo com Mão de Obra Total

Produtos	Total (R\$)
Pizza Nega Maluca 300g	321,69
Pizza Frango com requeijão 330g	1.333,62
Pizza Calabresa 330g	1.369,99
Pizza Quatro Queijos 330g	954,42
Pizza Apresuntado 330g	16,50
Pizza Filezinho 330g	1.073,22
Lasanha de Frango 900g	1.314,51
Lasanha de Frango 600g	665,56
Lasanha de Frango 350g	226,70
Lasanha de Carne 900g	1.060,09
Lasanha de Carne 600g	589,07
Lasanha de Carne 350g	112,89
	Continua.

Continua Tabela 8.	
Produtos	Total (R\$)
Lasanha de Quatro Queijos 900g	558,93
Lasanha de Quatro Queijos 600g	296,75
Lasanha de Quatro Queijos 350g	120,31
Molho de Frango 350g	184,47
Molho Bolonhesa 350g	131,41
Molho de Cachorro-quente 350g	31,03
Molho Quatro Queijos 350g	94,95
Nhoque de Batata 500g	571,01
Espaguete 500g	926,79
Macarrão 500g	1.667,83
Talharim 500g	251,99
Tortéi 500g	2.432,57
Agnoline 500g	305,77
Pizza Calabresa 500g	279,25
Pizza Frango com Requeijão 500g	290,98
Pizza Quatro Queijos 500g	233,87
Pizza Filezinho 500g	257,26
Mini Pizzas 500g	405,35
Canelone de Milho sem Molho 1,9kg	673,10
Canelone de Queijo sem Molho 1,9kg	18,42
Canelone de Frango sem Molho 1,9kg	385,96
Fricassê de Frango 600g	33,70
Canelone de Frango 1kg	186,81
Canelone de Queijos 1kg	26,28
TOTAL	19.403,04

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Analisando a Tabela 8, percebe-se que os produtos Tortéi, Macarrão e Pizza Calabresa 330g, são os produtos com maiores custos de mão de obra, somando R\$ 2.432,57, R\$ 1.667,83 e R\$ 1.369,99 respectivamente. Por outro lado, a Pizza de Apresuntado 330g, Canelone sem molho de Queijo e o Molho de Cachorro-quente são os produtos com os menores custos de mão de obra, somando R\$ 16,50, R\$ 18,42 e R\$ 31,03 respectivamente.

Nota-se que os produtos que estão entre os de menores custos, possuem um custo bem inferior aos demais produtos devido à pequena quantidade vendida no período, assim, eles carregaram apenas um pequeno custo com mão de obra. Outro motivo foi o fato da Pizza Apresuntado ter sido um produto lançado no final do

mês de julho, assim foram produzidas e vendidas poucas unidades do produto, ocasionando um baixo custo com mão de obra.

Pode-se perceber que o custo com a folha de salários para o período é de R\$ 25.662,52, já ao distribuir esse custo aos produtos apurou-se um valor de R\$ 19.403,04. Essa diferença de R\$ 6.259,48 pode ser caracterizada como ociosidade, ou seja, a empresa tem capacidade maior de produção, porém o tempo não está sendo totalmente aproveitado. Destaca-se que o consumidor não vai querer pagar por essa ociosidade, por isso ela não é considerada no custo do produto.

3.2.3 Custos Indiretos de Fabricação

Além dos custos com matéria-prima e embalagem e mão de obra direta, compõem o custo dos produtos vendidos, os custos indiretos de fabricação, que para o período em análise somam R\$ 13.151,89. Compõe essa rubrica os custos com depreciação dos bens imobilizados e utensílios gerais de cozinha, água, aluguel, energia elétrica, telefone, gás e manutenção de máquinas e equipamentos.

Com relação à depreciação, primeiramente fez-se um levantamento de todos os bens do ativo imobilizado identificados na empresa. Após, esses mesmos bens foram submetidos a uma avaliação técnica de um especialista que apresentou seus valores de mercado. Para a estimativa do tempo de vida útil, esse mesmo técnico considerou o tempo de vida que esses bens ainda possuem, considerando o seu estado de uso conforme Tabela 9.

Tabela 9: Depreciação dos Bens Imobilizados

Bens Imobilizados	Valor Mercado (R\$)	Vida útil (anos)	Depreciação Anual (R\$)	Depreciação Mensal (R\$)
Câmara fria	27.310,00	25	1.092,40	91,03
Cilindro CP 400	1.000,00	3	333,33	27,78
Amassadeira AM 31	1.000,00	3	333,33	27,78
Amassadeira AE 07	600,00	2	300,00	25,00
Liquidificador Industrial	650,00	3	216,67	18,06
Ralador	1.200,00	5	240,00	20,00
Extrusora	1.000,00	3	333,33	27,78
Misturela	1.000,00	3	333,33	27,78
Seladora	1.200,00	3	400,00	33,33
Balança 1	135,00	5	27,00	2,25
Balança 2	350,00	3	116,67	9,72

Continua.

Continua Tabela 9.

Bens Imobilizados	Valor Mercado (R\$)	Vida útil (anos)	Depreciação Anual (R\$)	Depreciação Mensal (R\$)
Freezers	10.000,00	6	1666,67	138,89
Mesas	4.200,00	15	280,00	23,33
Caixas Plásticas	1.000,00	10	100,00	8,33
Caixas Plásticas 20 l	450,00	10	45,00	3,75
Utensílios gerais de cozinha	1.000,00	7	142,86	11,90
Total			5.960,59	496,72

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Para o cálculo da depreciação dividiu-se o valor de mercado do bem pelo seu respectivo tempo de vida útil, obtendo-se assim, o custo anual com depreciação. Esta variável foi dividida por 12 meses para a obtenção, do custo mensal com depreciação conforme Tabela 9.

Ressalta-se que para o cálculo da depreciação da câmara fria, freezers e caixas plásticas foram considerados o tempo de utilização destes equipamentos. Assim, foram depreciados a partir do momento em que passaram a serem utilizados na empresa. Para ambos, considerou-se um custo de onze dias para o mês de junho e depreciação integral para o mês de julho, conforme demonstrado no Apêndice E.

A determinação do custo com água, energia elétrica, telefone e aluguel foram feitos a partir de apontamentos junto à administração da empresa. Assim, os percentuais foram distribuídos entre os custos da área produtiva e para as despesas administrativas e de vendas conforme Tabelas 10, 11, 12 e 13.

A Tabela 10 apresenta o gasto referente à água para o período analisado.

Tabela 10: Gastos com Água

Área	%	Abril (R\$)	Maió (R\$)	Junho (R\$)	Julho (R\$)	Total (R\$)
		100,00	100,00	100,00	100,00	400,00
Produção	95%	95,00	95,00	95,00	95,00	380,00
Administrativo	2,5%	2,50	2,50	2,50	2,50	10,00
Vendas	2,5%	2,50	2,50	2,50	2,50	10,00
Total	100,0%	100,00	100,00	100,00	100,00	400,00

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

A partir dos dados apresentados na Tabela 10, percebe-se que 95% do gasto com a água é referente à área produtiva da empresa, restando apenas 5% distribuídos igualmente entre as áreas administrativas e de vendas.

A Tabela 11 apresenta o gasto com energia elétrica para o período analisado.

Tabela 11: Gastos com Energia Elétrica

Área	%	Abril (R\$)	Maior (R\$)	Junho (R\$)	Julho (R\$)	Total (R\$)
		1.002,68	1.093,46	1.645,67	2.062,35	5.804,16
Produção	98%	982,63	1.071,59	1.612,76	2.021,10	5.688,08
Administrativo	1%	10,03	10,93	16,46	20,62	58,04
Vendas	1%	10,03	10,93	16,46	20,62	58,04
Total	100%	1.002,68	1.093,46	1.645,67	2.062,35	5.804,16

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

O gasto com energia elétrica no período soma R\$ 5.804,16, sendo que 98% referem-se à produção da empresa, 1% para as despesas administrativas e 1% para as despesas de vendas.

A Tabela 12 apresenta o gasto com telefone para o período analisado.

Tabela 12: Gastos com Telefone

Área	%	Abril (R\$)	Maior (R\$)	Junho (R\$)	Julho (R\$)	Total (R\$)
		165,89	202,00	161,03	151,92	680,84
Produção	20%	33,18	40,40	32,21	30,38	136,17
Administrativo	20%	33,18	40,40	32,21	30,38	136,17
Vendas	60%	99,53	121,20	96,62	91,15	408,50
Total	100%	165,89	202,00	161,03	151,92	680,84

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Com relação ao gasto com telefone, foram alocados 60% do valor total do período para as despesas com vendas, devido à maioria das vendas serem realizadas na empresa com o uso do telefone. Os demais 20% foram alocados para a área administrativa e 20% para a produção da empresa.

A Tabela 13 apresenta o gasto com o aluguel que totaliza R\$ 4.000,00 no período.

Tabela 13: Gastos com Aluguel

Área	%	Abril (R\$)	Mai (R\$)	Junho (R\$)	Julho (R\$)	Total (R\$)
		1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	4.000,00
Produção	98%	980,00	980,00	980,00	980,00	3.920,00
Administrativo	1%	10,00	10,00	10,00	10,00	40,00
Vendas	1%	10,00	10,00	10,00	10,00	40,00
Total		1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	4.000,00

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

O gasto com o aluguel, da mesma forma que a energia elétrica, foi distribuído na proporção de 98% para a produção, 1% para as despesas administrativas e 1% para as despesas com vendas.

Destaca-se que os gastos com gás e manutenção de máquinas e equipamentos foram totalmente alocados como custo produtivo por não ter nenhuma ligação com a área administrativa e de vendas da empresa.

Assim, com o valor dos custos indiretos apurados, bem como o total de horas trabalhadas no mês, calculou-se o custo indireto de fabricação (CIF) por hora. Esse valor surgiu da divisão dos custos indiretos totais pelo total de horas trabalhadas no mês, na qual estão demonstrados na Tabela 14.

Tabela 14: Custo Hora CIF

Total (R\$)	2.758,15	2.876,34	3.455,75	4.061,65	13.151,89
Horas Trabalhadas	539	569,8	693	713,53	
Custo CIF/Hora (R\$)	5,12	5,05	4,99	5,69	

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Com base nos valores apurados na Tabela 14, os custos indiretos de fabricação foram alocados a cada um dos produtos produzidos na proporção do tempo de mão de obra direta. Esse critério foi estabelecido por ser considerado pela administração como o mais lógico para a distribuição dos custos indiretos de fabricação, conforme demonstrados no Apêndice F.

Encontrados os custos indiretos por produto e multiplicando esses valores pela quantidade vendida de cada produto, foi possível determinar os custos indiretos de fabricação total da empresa no período de abril a julho de 2015, que somou R\$ 9.981,21 conforme Tabela 15.

Tabela 15: Custos Indiretos de Fabricação Totais

Produtos	Total (R\$)
Pizza Nega Maluca 300g	165,69
Pizza Frango com requeijão 330g	681,21
Pizza Calabresa 330g	697,05
Pizza Quatro Queijos 330g	488,45
Pizza Apresuntado 330g	9,30
Pizza Filezinho 330g	539,85
Lasanha de Frango 900g	674,23
Lasanha de Frango 600g	340,95
Lasanha de Frango 350g	115,00
Lasanha de Carne 900g	545,98
Lasanha de Carne 600g	301,79
Lasanha de Carne 350g	57,06
Lasanha de Quatro Queijos 900g	285,05
Lasanha de Quatro Queijos 600g	151,12
Lasanha de Quatro Queijos 350g	61,27
Molho de Frango 350g	94,36
Molho Bolonhesa 350g	67,65
Molho de Cachorro-quente 350g	15,80
Molho Quatro Queijos 350g	48,37
Nhoque de Batata 500g	296,88
Espaguete 500g	478,57
Macarrão 500g	858,10
Talharim 500g	130,14
Tortéi 500g	1.252,85
Agnoline 500g	158,86
Pizza Calabresa 500g	147,10
Pizza Frango com Requeijão 500g	152,08
Pizza Quatro Queijos 500g	123,03
Pizza Filezinho 500g	132,94
Mini Pizzas 500g	227,70
Canelone de Milho sem Molho 1,9kg	341,24
Canelone de Queijo sem Molho 1,9kg	10,38
Canelone de Frango sem Molho 1,9kg	205,33
Fricassê de Frango 600g	16,88
Canelone de Frango 1kg	95,24
Canelone de Queijos 1kg	13,72
TOTAL	9.981,21

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Analisando a Tabela 15, destaca-se que os produtos que possuem os maiores custos indiretos de fabricação são o Tortéi, Macarrão e a Pizza de

Calabresa 330g que somam gastos de R\$ 1.252,85, R\$ 858,10 e R\$ 697,05, respectivamente.

Com base nos dados apresentados acerca dos custos de matéria-prima e embalagem, mão de obra e gastos gerais de produção, verificou-se a participação de cada custo em relação ao custo total do período, conforme demonstrado na Tabela 16.

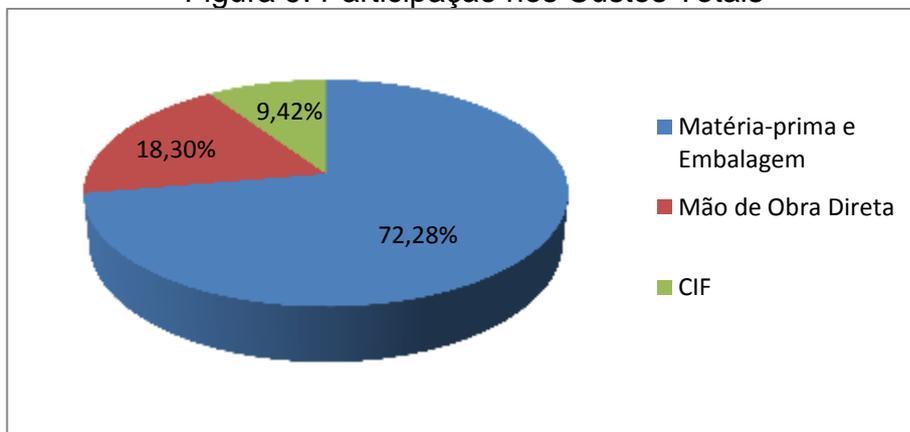
Tabela 16: Participação nos Custos Totais

Custo	Total (R\$)	% de participação
Matéria-prima	76.627,67	72,28%
Mão de Obra Direta	19.403,04	18,30%
CIF	9.981,21	9,42%
Total	106.011,91	100%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Para melhor visualização, demonstraram-se os percentuais de participação dos custos no custo total através da Figura 9.

Figura 9: Participação nos Custos Totais



Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao analisar a Figura 9, percebe-se que o custo com matéria-prima e embalagem possui a maior representatividade no custo total da empresa, com 72,28% seguido pelos custos com mão de obra direta e custos indiretos de fabricação que representam 18,30% e 9,42% do custo total, respectivamente.

3.3 DESPESAS

Para manter-se em funcionamento, além dos custos com matéria-prima e embalagem, mão de obra e demais custos indiretos de fabricação, a empresa apresenta ainda despesas que somam R\$ 15.877,40 para o período. Essas despesas estão divididas em dois grupos: Despesas Administrativas e de Vendas e serão apresentadas nos tópicos abaixo.

3.3.1 Despesas Administrativas

Para as despesas administrativas, fez-se um levantamento de todos os gastos relacionados à administração, assim foram computados gastos com honorários de escritório, cobranças bancárias, internet, material de higiene e limpeza e depreciação de equipamentos de informática. Além de despesas com pró-labore, telefone, aluguel, água e energia elétrica, nos quais, os valores e percentuais de rateio foram evidenciados nas Tabelas 10, 11, 12 e 13.

Para a depreciação dos equipamentos de informática, foram considerados valores de mercado e seus respectivos tempos de vida útil, conforme Tabela 17.

Tabela 17: Imobilizados

	Valor de Mercado (R\$)	Vida Útil (anos)	Depreciação Anual (R\$)	Depreciação Mensal (R\$)
Computador	1.000,00	8	125,00	10,42
Impressora	250,00	8	31,25	2,60
Impressora etiquetas	550,00	7	78,57	6,55
Depreciação Equipamentos de Informática			234,82	19,57

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Assim, conforme exposto na Tabela 18, as despesas administrativas para o período em análise totalizando o valor de R\$ 5.145,48.

Tabela 18: Despesas Administrativas

Despesas Administrativas	Valor (R\$)
Pró-Labore	3.000,00
Cobrança Bancária	183,00
Honorários	1.120,00
Telefone	136,17
Energia Elétrica	58,04
Água	10,00
Aluguel	40,00
Internet	280,00
Materiais de Higiene e Limpeza	240,00
Depreciação Equipamentos de Informática	78,27
Total	5.145,48

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

3.3.2 Despesas com Vendas

Para as despesas de vendas, foram considerados gastos com pró-labore, telefone, depreciação de veículos, água, energia elétrica e combustível. Ressalta-se que o combustível somente foi considerado como despesa pelo fato de ser totalmente utilizado na comercialização dos produtos, por isso foi considerado como despesa de vendas e não como custo.

Para a depreciação do veículo foi considerado um valor de mercado de R\$ 50.000,00 com uma vida útil estimada de 15 anos, assim, dividindo o valor de mercado pelos meses de vida útil, obteve-se um valor de depreciação mensal de R\$ 277,78 conforme demonstra a Tabela 19.

Tabela 19: Depreciação dos Bens Imobilizados

	Valor Mercado (R\$)	Vida Útil (anos)	Depreciação Anual (R\$)	Depreciação Mensal (R\$)
Veiculo	50.000,00	15	3.333,33	277,78

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

A Tabela 20 demonstra o total de despesas com vendas para o período em análise que somam R\$ 10.731,92.

Tabela 20: Despesas com Vendas

Despesas com Vendas	Valor (R\$)
Pró-Labore	6.000,00
Telefone	408,50
Depreciação Veículo	1.111,11
Água	10,00
Aluguel	40,00
Energia Elétrica	58,04
Combustível	3.104,26
Total	10.731,92

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

3.4 RECEITAS

As receitas da empresa são geradas pela venda dos 36 produtos fabricados, sendo que para esse cálculo foi considerado um preço de venda médio, devido à empresa possuir vendas para mercados e restaurantes e também vendas diretamente para o consumidor final, conforme demonstrado no Apêndice G.

Para esse estudo, foram analisadas as receitas do período de abril a julho de 2015. A receita bruta total apurada nesse período foi de R\$ 133.026,00 e seu cálculo deu-se pela multiplicação do preço de venda médio pelas quantidades totais vendidas de cada produto conforme demonstra a Tabela 21.

Tabela 21: Receita Bruta Total

Produtos	Quant. vendida	Preço de Venda Bruto unitário (R\$)	Receita Bruta Total (R\$)	% sobre a Receita Total
Pizza Nega Maluca 300g	946	4,35	4.115,10	3,09%
Pizza Frango com requeijão 330g	2.612	4,35	11.362,20	8,54%
Pizza Calabresa 330g	2.682	4,35	11.666,70	8,77%
Pizza Quatro Queijos 330g	1.870	4,35	8.134,50	6,11%
Pizza Apresentado 330g	49	4,35	213,15	0,16%
Pizza Filezinho 330g	2.099	4,35	9.130,65	6,86%
Lasanha de Frango 900g	793	8,25	6.542,25	4,92%
Lasanha de Frango 600g	505	6,25	3.156,25	2,37%
Lasanha de Frango 350g	213	4,25	905,25	0,68%
Lasanha de Carne 900g	624	8,25	5.148,00	3,87%
Lasanha de Carne 600g	433	6,25	706,25	2,03%
Lasanha de Carne 350g	102	4,25	433,50	0,33%

Continua.

Continua Tabela 21.

Produtos	Quant. vendida	Preço de Venda Bruto unitário (R\$)	Receita Bruta Total (R\$)	% sobre a Receita Total
Lasanha de Quatro Queijos 900g	357	8,25	2.945,25	2,21%
Lasanha de Quatro Queijos 600g	242	6,25	1.512,50	1,14%
Lasanha de Quatro Queijos 350g	124	4,25	527,00	0,40%
Molho de Frango 350g	345	4,45	1.535,25	1,15%
Molho Bolonhesa 350g	246	4,25	1.045,50	0,79%
Molho de Cachorro-quente 350g	182	3,25	591,50	0,44%
Molho Quatro Queijos 350g	244	4,25	1.037,00	0,78%
Nhoque de Batata 500g	569	3,00	1.707,00	1,28%
Espaguete 500g	885	3,00	2.655,00	2,00%
Macarrão 500g	1.939	3,00	5.817,00	4,37%
Talharim 500g	326	3,00	978,00	0,74%
Tortéi 500g	3.391	4,60	15.598,60	11,73%
Agnoline 500g	1.802	8,75	15.767,50	11,85%
Pizza Calabresa 500g	412	6,70	2.760,40	2,08%
Pizza Frango com Requeijão 500g	429	6,70	2.874,30	2,16%
Pizza Quatro Queijos 500g	345	6,70	2.311,50	1,74%
Pizza Filezinho 500g	337	6,70	2.257,90	1,70%
Mini Pizzas 500g	337	8,75	2.948,75	2,22%
Canelone de Milho sem Molho 1,9kg	132	4,88	1.960,75	1,47%
Canelone de Queijo sem Molho 1,9kg	4	4,88	54,25	0,04%
Canelone de Frango sem Molho 1,9kg	76	14,88	1.131,50	0,85%
Fricassê de Frango 600g	43	7,25	311,75	0,23%
Canelone de Frango 1kg	101	9,25	934,25	0,70%
Canelone de Queijos 1kg	27	9,25	249,75	0,19%
TOTAL	25.822		133.026,00	100,00%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Evidenciam-se na Tabela 21, que os produtos Agnoline, Tortéi e Pizza Calabresa 330g são os produtos responsáveis por gerar respectivamente 11,85%, 11,73% e 8,77% da receita bruta total do período, ou seja, 32,35% da receita da empresa.

Destaca-se que para a elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício partiu-se da Receita Operacional Líquida. Dessa forma, foram considerados os preços de venda decrescidos dos impostos incidentes sobre a venda. Nesse trabalho apenas o Simples Nacional, com alíquota de 3,25%, conforme a Tabela 22.

Tabela 22: Receita Operacional Líquida

	Total (R\$)
Receita Bruta de Vendas	133.026,00
Vendas dos produtos	133.026,00
(-) Deduções da Receita Bruta	4.323,35
Simples Nacional	4.323,35
Receita Operacional Líquida	128.702,66

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Assim, a partir da Receita Operacional Líquida procede-se com a apuração dos custos e a Demonstração do Resultado do Exercício pelo Custeio por Absorção e Custeio Variável.

3.5 APURAÇÃO DOS CUSTOS

Depois de calculados separadamente os custos com matéria-prima e embalagem, mão de obra e custos indiretos de fabricação. Nesse item estruturam-se o custo total e unitário de cada produto. Dessa forma, apresenta-se a estrutura dos custos e a Demonstração de Resultado do Exercício para o período analisado, por meio do custeio por absorção e variável, bem como as especificidades de cada método de custeio.

3.5.1 Custeio por Absorção

A apuração dos custos através do Custeio por Absorção leva em consideração todos os custos incorridos no período, tanto fixos como variáveis, para a composição do custo total dos produtos. Assim, a Tabela 23 demonstra o custo total e unitário de cada produto durante o período analisado.

Conforme demonstra a Tabela 23, para a obtenção do custo total, somam-se os custos com matéria-prima e embalagem, mão de obra direta e custos indiretos de fabricação, sendo que para a obtenção do custo unitário, dividiu-se o custo total de cada produto pela respectiva quantidade vendida.

Tabela 23: Custo Total

Produtos	MP e Embalagem (R\$)	Mão de Obra (R\$)	CIF (R\$)	Custo Total (R\$)	Quant. Vendida (un)	Custo Unit. (R\$)
Pizza Nega Maluca 300g	1.917,95	321,69	165,69	2.405,33	946	2,54
Pizza Frango com requeijão 330g	6.942,34	1.333,62	681,21	8.957,17	2.612	3,43
Pizza Calabresa 330g	6.473,39	1.369,99	697,05	8.540,43	2.682	3,18
Pizza Quatro Queijos 330g	4.919,70	954,42	488,45	6.362,57	1.870	3,40
Pizza Apresentado 330g	119,94	16,50	9,30	145,74	49	2,97
Pizza Filezinho 330g	6.776,72	1.073,22	539,85	8.389,79	2.099	4,00
Lasanha de Frango 900g	2.485,35	1.314,51	674,23	4.474,08	793	5,64
Lasanha de Frango 600g	1.148,59	665,56	340,95	.155,11	505	4,27
Lasanha de Frango 350g	327,86	226,70	115,00	669,56	213	3,14
Lasanha de Carne 900g	1.999,65	1.060,09	545,98	3.605,71	624	5,78
Lasanha de Carne 600g	1.003,82	589,07	301,79	1.894,68	433	4,38
Lasanha de Carne 350g	158,94	112,89	57,06	328,89	102	3,22
Lasanha de Quatro Queijos 900g	1.231,66	558,93	285,05	2.075,64	357	5,81
Lasanha de Quatro Queijos 600g	587,68	296,75	151,12	1.035,55	242	4,28
Lasanha de Quatro Queijos 350g	186,60	120,31	61,27	368,19	124	2,97
Molho de Frango 350g	934,02	184,47	94,36	1.212,85	345	3,52
Molho Bolonhesa 350g	545,30	131,41	67,65	744,36	246	3,03
Molho de Cachorro-quente 350g	270,79	31,03	15,80	317,62	182	1,75
Molho Quatro Queijos 350g	269,53	94,95	48,37	412,86	244	1,69
Nhoque de Batata 500g	711,42	571,01	296,88	1.579,31	569	2,78
Espaguete 500g	1.469,59	926,79	478,57	.874,94	885	3,25
Macarrão 500g	3.310,02	1.667,83	858,10	5.835,95	1.939	3,01
Talharim 500g	541,34	251,99	130,14	923,46	326	2,83
Tortéi 500g	11.024,14	2.432,57	1.252,85	14.709,55	3.391	4,34
Agnoline 500g	11.013,82	305,77	158,86	11.478,45	1.802	6,37
Pizza Calabresa 500g	1.432,81	279,25	147,10	1.859,16	412	4,51
Pizza Frango com Requeijão 500g	1.634,13	290,98	152,08	2.077,20	429	4,84
Pizza Quatro Queijos 500g	1.257,36	233,87	123,03	1.614,26	345	4,68
Pizza Filezinho 500g	1.536,08	257,26	132,94	1.926,28	337	5,72
Mini Pizzas 500g	1.815,92	405,35	227,70	2.448,97	337	7,27
Canelone de Milho sem Molho 1,9kg	937,97	673,10	341,24	1.952,32	132	14,82
Canelone de Queijo sem Molho 1,9kg	24,76	18,42	10,38	53,55	4	14,69
Canelone de Frango sem Molho 1,9kg	856,00	385,96	205,33	1.447,29	76	19,03
Fricassê de Frango 600g	184,17	33,70	16,88	234,74	43	5,46
Canelone de Frango 1kg	469,39	186,81	95,24	751,45	101	7,44
Canelone de Queijos 1kg	108,88	26,28	13,72	148,88	27	5,51
Total	76.627,67	19.403,04	9.981,21	106.011,91	25.822	

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

A partir da obtenção do custo unitário de matéria-prima e embalagem, mão de obra direta e CIF de cada produto mês a mês, foi possível obter o resultado para

o período analisado, estando os valores mensais de cada produto demonstrados nos Apêndices A, D e F. Assim, para o cálculo do custo de cada produto, multiplicou-se o custo unitário pela respectiva quantidade vendida em cada mês, obtendo-se o valor do custo dos produtos vendidos. A Tabela 24 demonstra o resultado da empresa para o período.

Tabela 24: Custeio por Absorção: Resultado da Empresa

	Abril (R\$)	Mai (R\$)	Junho (R\$)	Julho (R\$)	Total (R\$)	Análise Vertical %
Receita Operacional Líquida	26.010,32	28.205,91	33.742,09	40.744,33	128.702,66	100%
(-) CPV	21.148,67	22.998,35	27.742,94	34.121,95	106.011,91	82,37%
MP e Embalagem	15.294,40	16.435,13	20.133,01	24.765,12	76.627,67	59,54%
Mão de Obra Direta	3.912,40	4.400,92	5.105,08	5.984,64	19.403,04	15,08%
Custos Indiretos de Fabricação	1.941,87	2.162,30	2.504,85	3.372,20	9.981,21	7,76%
Lucro Bruto	4.861,65	5.207,56	5.999,16	6.622,38	22.690,74	17,63%
(-) Despesas Operacionais	3.641,11	3.998,88	4.260,08	3.977,33	15.877,40	12,34%
Despesas Administrativas	1.259,27	1.288,40	1.294,73	1.303,08	5.145,48	4,00%
Despesas Vendas	2.381,84	2.710,47	2.965,35	2.674,25	10.731,92	8,34%
Lucro do Exercício	1.220,54	1.208,69	1.739,07	2.645,05	6.813,34	5,29%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Ao analisar a Tabela 24, verifica-se que a empresa apresentou lucro em todos os meses analisados, apurando um lucro total no período de R\$ 6.813,34, o que representa 5,29% da receita operacional líquida da empresa. Nos Apêndices H e I estão evidenciados o lucro unitário e total de cada um dos produtos fabricados, logo, para a obtenção do lucro unitário fez-se a subtração do preço de venda pelo custo unitário de cada produto sendo que este valor multiplicado pelas quantidades vendidas resultou no lucro total por produto.

Na apuração dos custos pelo método do custeio por absorção é possível identificar o lucro que cada produto gera para a empresa, já que, esse método considera todos os custos de fabricação como custo dos produtos, sejam eles fixos ou variáveis, assim possibilitando aos gestores uma visão de custo unitário e lucratividade por produto. Pelo fato da empresa possuir uma vasta linha de produtos e pela impossibilidade de demonstrar o resultado de cada um, optou-se por demonstrar o resultado dos cinco produtos que apresentaram os melhores e piores lucros no período.

A Tabela 25 demonstra os cinco melhores produtos em termos de lucratividade para o período analisado.

Tabela 25: Produtos com as melhores lucratividades

	Agnoline 500g (R\$)	Pizza Calabresa 330g (R\$)	Pizza Frango com Requeijão 330g (R\$)	Lasanha de Frango 900g (R\$)	Pizza Nega Maluca 300g (R\$)
Receita Bruta de Vendas	15.767,50	11.666,70	11.362,20	6.542,25	4.115,10
Venda dos produtos	15.767,50	11.666,70	11.362,20	6.542,25	4.115,10
(-) Deduções da Receita Bruta	512,44	379,17	369,27	212,62	133,74
Simplex Nacional	512,44	379,17	369,27	212,62	133,74
Receita Operacional Líquida	15.255,06	11.287,53	10.992,93	6.329,63	3.981,36
(-) CPV	11.478,45	8.540,43	8.957,17	4.474,08	2.405,33
MP e Embalagem	11.013,82	6.473,39	6.942,34	2.485,35	1.917,95
Mão de Obra Direta	305,77	1.369,99	1.333,62	1.314,51	321,69
Custos Indiretos de Fabricação	158,86	697,05	681,21	674,23	165,69
Lucro Bruto	3.776,61	2.747,10	2.035,76	1.855,54	1.576,02
% Lucro sobre ROL	24,76%	24,34%	18,52%	29,32%	39,59%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Ao Analisar a Tabela 25 percebe-se que os produtos Agnoline, Pizza Calabresa 330g, Pizza de Frango com Requeijão 330g, Lasanha de Frango 900g e Pizza Nega Maluca foram os produtos que geraram maior lucro para a empresa. Cabe lembrar que esse lucro pode estar relacionado com a grande quantidade de vendas no período analisado, assim, para a análise da rentabilidade será levado em consideração apenas o lucro unitário por produto, desconsiderando assim, as quantidades vendidas.

A Tabela 26 demonstra os cinco piores produtos em termos de lucratividade para o período analisado.

Tabela 26: Produtos com as piores lucratividades

	Canelone de Frango sem Molho 1,9 kg (R\$)	Espaguete 500g (R\$)	Macarrão 500g (R\$)	Canelone de Milho sem Molho 1,9 kg (R\$)	Canelone de Queijo sem Molho 1,9 kg (R\$)
Receita Bruta de Vendas	1.131,50	2.655,00	5.817,00	1.960,75	54,25
Venda dos produtos	1.131,50	2.655,00	5.817,00	1.960,75	54,25
(-) Deduções da Receita Bruta	36,77	86,29	189,05	63,72	1,76
Simplex Nacional	36,77	86,29	189,05	63,72	1,76
Receita Operacional Líquida	1.094,73	2.568,71	5.627,95	1.897,03	52,49
(-) CPV	1.447,29	2.874,94	5.835,95	1.952,32	53,55
MP e Embalagem	856,00	1.469,59	3.310,02	937,97	24,76
Mão de Obra Direta	385,96	926,79	1.667,83	673,10	18,42
Custos Indiretos de Fabricação	205,33	478,57	858,10	341,24	10,38
Lucro (Prejuízo) Bruto	(352,57)	(306,23)	(208,00)	(55,29)	(1,07)

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Já a partir dos dados apresentados na Tabela 26, é possível perceber que os produtos Canelone de Frangos em Molho, Espaguete, Macarrão, Canelone de Milho sem Molho e Canelone de Queijo sem Molho estão apresentando prejuízo para a empresa.

3.5.2 Custeio Variável

Apesar de não ser aceito para fins fiscais, o custeio variável é muito utilizado pelas empresas para fins gerenciais, pois demonstra a margem de contribuição de cada produto, que é o valor que cada unidade de produto traz à empresa.

Dessa forma, foi calculada a margem de contribuição unitária e total dos produtos, para isso foram utilizados os preços de venda líquidos, a exemplo do que foi feito no custeio por absorção. Os custos unitários de matéria-prima possuem valores que variam ao longo dos meses. Dessa forma, para o cálculo do resultado, foram levados em consideração esses valores. Também foram considerados como custo variável, os valores correspondentes à mão de obra pelo fato de ter sido alocada de forma direta aos produtos. Já os custos indiretos de fabricação foram considerados como custos fixos no período já que não são atribuídos diretamente aos produtos, conforme demonstra a Tabela 27.

Tabela 27: Custo Variável

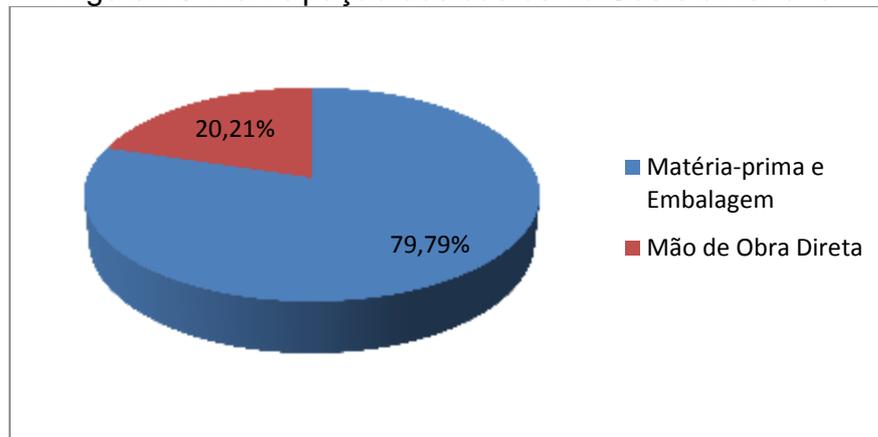
Produtos	MP e Embalagem (R\$)	Mão de Obra (R\$)	Custo Variável (R\$)	Quant. Vendida (Un.)	Custo Unitário (R\$)
Pizza Nega Maluca 300g	1.917,95	321,69	2.239,64	946	2,37
Pizza Frango com requeijão 330g	6.942,34	1.333,62	8.275,96	2.612	3,17
Pizza Calabresa 330g	6.473,39	1.369,99	7.843,38	2.682	2,92
Pizza Quatro Queijos 330g	4.919,70	954,42	5.874,12	1.870	3,14
Pizza Apresuntado 330g	119,94	16,50	136,44	49	2,78
Pizza Filezinho 330g	6.776,72	1.073,22	7.849,94	2.099	3,74
Lasanha de Frango 900g	2.485,35	1.314,51	3.799,86	793	4,79
Lasanha de Frango 600g	1.148,59	665,56	1.814,15	505	3,59
Lasanha de Frango 350g	327,86	226,70	554,56	213	2,60
Lasanha de Carne 900g	1.999,65	1.060,09	3.059,73	624	4,90
Lasanha de Carne 600g	1.003,82	589,07	1.592,89	433	3,68
Lasanha de Carne 350g	158,94	112,89	271,83	102	2,66
Lasanha de Quatro Queijos 900g	1.231,66	558,93	1.790,59	357	5,02
Lasanha de Quatro Queijos 600g	587,68	296,75	884,43	242	3,65
Lasanha de Quatro Queijos 350g	186,60	120,31	306,92	124	2,48
Molho de Frango 350g	934,02	184,47	1.118,49	345	3,24
Molho Bolonhesa 350g	545,30	131,41	676,72	246	2,75
Molho de Cachorro-quente 350g	270,79	31,03	301,82	182	1,66
Molho Quatro Queijos 350g	269,53	94,95	364,48	244	1,49
Nhoque de Batata 500g	711,42	571,01	1.282,43	569	2,25
Espaguete 500g	1.469,59	926,79	2.396,37	885	2,71
Macarrão 500g	3.310,02	1.667,83	4.977,85	1.939	2,57
Talharim 500g	541,34	251,99	793,33	326	2,43
Tortéi 500g	11.024,14	2.432,57	13.456,70	3.391	3,97
Agnoline 500g	11.013,82	305,77	11.319,59	1.802	6,28
Pizza Calabresa 500g	1.432,81	279,25	1.712,07	412	4,16
Pizza Frango com Requeijão 500g	1.634,13	290,98	1.925,11	429	4,49
Pizza Quatro Queijos 500g	1.257,36	233,87	1.491,23	345	4,32
Pizza Filezinho 500g	1.536,08	257,26	1.793,34	337	5,32
Mini Pizzas 500g	1.815,92	405,35	2.221,27	337	6,59
Canelone de Milho sem Molho 1,9 kg	937,97	673,10	1.611,08	132	12,23
Canelone de Queijo sem Molho 1,9 kg	24,76	18,42	43,18	4	11,84
Canelone de Frango sem Molho 1,9 kg	856,00	385,96	1.241,96	76	16,33
Fricassê de Frango 600g	184,17	33,70	217,87	43	5,07
Canelone de Frango 1kg	469,39	186,81	656,20	101	6,50
Canelone de Queijos 1kg	108,88	26,28	135,16	27	5,01
Total	76.627,67	19.403,04	96.030,70	25.822	

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Conforme demonstra a Tabela 27, para a obtenção do custo variável somaram-se os custos com matéria-prima e embalagem e mão de obra direta que na qual se obteve o valor de R\$ 96.030,70. O custo variável de cada produto dividido pela respectiva quantidade vendida resultou no custo variável unitário por produto.

A Figura 10 apresenta a participação dos custos variáveis no custo total dos produtos.

Figura 10: Participação dos custos no Custeio Variável



Fonte: Elaborado pelo autor.

Analisando a Figura 10, percebe-se que o custo mais representativo para a empresa é o da matéria-prima e embalagem representando 79,79% do custo total, seguido da mão de obra direta com apenas 20,21% de participação.

A partir da obtenção do custo unitário de matéria-prima e embalagem e mão de obra de cada produto mês a mês, foi possível obter o resultado para o período analisado, estando os valores dos custos variáveis mensais de cada produto demonstrados nos Apêndices A e D. Assim, para o cálculo do custo de cada produto, multiplicou-se o custo variável unitário pela respectiva quantidade vendida em cada mês, obtendo-se o valor do custo dos produtos vendido. A Tabela 28 demonstra o resultado do período.

Tabela 28: Custeio Variável: Resultado da Empresa

	Abril (R\$)	Mai (R\$)	Junho (R\$)	Julho (R\$)	Total (R\$)	Análise Vertical %
Receita Operacional Líquida	26.010,32	28.205,91	33.742,09	40.744,33	128.702,66	100%
(-) Custos Variáveis	19.206,80	20.836,06	25.238,09	30.749,76	96.030,70	74,61%
MP e Embalagem	15.294,40	16.435,13	20.133,01	24.765,12	76.627,67	59,54%
Mão de Obra Direta	3.912,40	4.400,92	5.105,08	5.984,64	19.403,04	15,08%
Margem de Contribuição	6.803,52	7.369,86	8.504,01	9.994,57	32.671,95	25,39%
Custos Fixos					9.981,21	7,76%
Despesas Fixas					15.877,40	12,34%
Lucro do Exercício					6.813,34	5,29%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

A Tabela 28 demonstra o resultado do período analisado, sendo que a margem de contribuição por produto e unitária está demonstrada nos Apêndices J e K. Ressalta-se que para o cálculo da margem de contribuição unitária foi necessário diminuir do preço de venda o custo variável de cada produto e este valor multiplicado pela quantidade vendida resultou na margem de contribuição total por produto.

Considerando os valores encontrados na Tabela 28 em conjunto com o Apêndice J, nota-se que o período analisado apurou um lucro líquido de 5,29% e que todos os produtos vendidos apresentam margem de contribuição positiva, com exceção apenas do produto Canelone de Frango sem Molho, que gerou uma margem de contribuição negativa de R\$ 147,24. Dessa forma, percebe-se que todos os produtos, com exceção do produto mencionado anteriormente, estão contribuindo para o pagamento dos custos e despesas fixas e na geração do lucro da empresa.

Através da apuração dos custos pelo método do custeio variável, somente são agregados aos produtos seus custos variáveis, ou seja, os custos com matéria-prima e embalagem e mão de obra direta. Dessa forma, os custos indiretos de fabricação são considerados como fixos, sendo tratados como despesas não compondo o cálculo da margem. Esse método é mais utilizado para análises gerenciais e determina quais produtos cobrem os custos e despesas fixas mais rapidamente.

Pela impossibilidade de demonstrar o resultado por produto optou-se por demonstrar o resultado dos cinco produtos que apresentaram as melhores e piores margens de contribuição no período. Assim, a Tabela 29 demonstra os cinco produtos com melhores margens de contribuição total.

Tabela 29: Produtos com as melhores margens de contribuição

	Agnoline 500g (R\$)	Pizza Calabresa 330g (R\$)	Pizza Frango c/Requeijão 330g (R\$)	Lasanha de Frango 900g (R\$)	Pizza Quatro Queijos 330g (R\$)
Receita Bruta de Vendas	15.767,50	11.666,70	11.362,20	6.542,25	8.134,50
Venda dos produtos	15.767,50	11.666,70	11.362,20	6.542,25	8.134,50
(-) Deduções da Receita Bruta	512,44	379,17	369,27	212,62	264,37
Simplex Nacional	512,44	379,17	369,27	212,62	264,37
Receita Operacional Líquida	15.255,06	11.287,53	10.992,93	6.329,63	7.870,13
(-) Custos Variáveis	11.319,59	7.843,38	8.275,96	3.799,86	5.874,12
MP e Embalagem	11.013,82	6.473,39	6.942,34	2.485,35	4.919,70
Mão de Obra Direta	305,77	1.369,99	1.333,62	1.314,51	954,42
Margem de Contribuição	3.935,46	3.444,15	2.716,97	2.529,77	1.996,01
% MC sobre a ROL	25,80%	30,51%	24,72%	39,97%	25,36%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Ao analisar a Tabela 29, observa-se que os produtos Agnoline, Pizza Calabresa 330g, Pizza de Frango com Requeijão 330g, Lasanha de Frango 900g e Pizza Quatro Queijos 330g, foram os produtos que geraram maior margem de contribuição total para a empresa. Salienta-se que essa margem, da mesma forma que o lucro, pode estar relacionada com o grande volume de vendas no período. Dessa forma, para a análise da rentabilidade, será levada em consideração apenas a margem de contribuição unitária por produto, sendo possível perceber efetivamente a margem gerada por produto na empresa. A Tabela 30 demonstra os cinco produtos com as piores margens de contribuição total.

Tabela 30: Produtos com as piores margens de contribuição

	Canelone de Frango sem Molho 1,9kg (R\$)	Canelone de Queijo sem Molho 1,9kg (R\$)	Pizza Apresentado com Requeijão 330g (R\$)	Fricassê de Frango 600g (R\$)	Canelone de Queijos 1kg (R\$)
Receita Bruta de Vendas	1.131,50	54,25	213,15	311,75	249,75
Venda dos produtos	1.131,50	54,25	213,15	311,75	249,75
(-) Deduções da Receita Bruta	36,77	1,76	6,93	10,13	8,12
Simplex Nacional	36,77	1,76	6,93	10,13	8,12
Receita Operacional Líquida	1.094,73	52,49	206,22	301,62	241,63
(-) Custos Variáveis	1.241,96	43,18	136,44	217,87	135,16
MP e Embalagem	856,00	24,76	119,94	184,17	108,88
Mão de Obra Direta	385,96	18,42	16,50	33,70	26,28
Margem de Contribuição	(147,24)	9,31	69,78	83,75	106,47

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

A partir dos dados da Tabela 30, é possível perceber que o produto Canelone de Frango sem Molho apresenta margem negativa de R\$ 147,24, enquanto que os produtos Canelone de Queijo sem Molho, Pizza Apresentado com Requeijão 330g, Fricassê de Frango 600g e Canelone de Queijos apresentaram margens positivas, mas que estão entre as cinco menores margens do período.

3.6 ANÁLISE DA RENTABILIDADE DOS PRODUTOS

Após levantamento dos custos, margem de contribuição e lucros dos produtos, é possível apurar o retorno gerado por eles. Assim, é possível analisar quanto cada produto contribui para a geração da margem unitária e total da empresa, ou seja, quanto cada produto contribui para a empresa pagar seus custos e despesas fixas e ainda gerar lucro.

Através da análise da rentabilidade, é possível saber qual o retorno, em termos de margem, que cada produto está gerando para a empresa. Destaca-se que o valor de margem de contribuição gerado, não é lucro, uma vez que, antes de chegar a ele, ainda é necessário cobrir os custos e despesas fixas da empresa.

Dessa forma, para o cálculo e análise da rentabilidade gerada, partiu-se do preço de venda líquido de cada produto e utilizou-se o custeio variável para a composição da margem unitário de cada produto.

Pela impossibilidade de demonstrar a rentabilidade de cada produto, optou-se por selecionar uma amostra dos cinco melhores e piores índices, unitários e total, estando evidenciados os percentuais de rentabilidade por produto nos Apêndices J e K. Os cinco produtos com as melhores margens unitárias bem como seu percentual de rentabilidade estão demonstrados na Tabela 31

Tabela 31: Produtos com melhores rentabilidades sobre o PV

Produtos	Preço de Venda Líquido (R\$)	Margem de Contribuição Unitária (R\$)	Rentabilidade (%)
Molho Quatro Queijos 350g	4,11	2,62	63,67%
Molho de Cachorro-quente 350g	3,14	1,49	47,26%
Canelone de Queijos 1kg	8,95	3,94	44,06%
Pizza Nega Maluca 300g	4,21	1,84	43,75%
Lasanha de Frango 600g	6,05	2,45	40,59%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Dentre os produtos com maior margem de contribuição, o Molho Quatro Queijos é o produto que apresenta a melhor rentabilidade para o período, seguido do Molho de Cachorro-quente, Canelone de Queijo, Pizza Nega Maluca e por último, a Lasanha de Frango 600g, apresentando um retorno para a empresa de 63,67%, 47,26%, 44,06%, 43,75% e 40,59%, respectivamente.

A Tabela 32 demonstra os cinco produtos que apresentam as piores margens de contribuição, ou seja, aqueles produtos que menos contribuem para o pagamento dos custos e despesas fixas, bem como seu percentual de rentabilidade.

Tabela 32: Produtos com piores rentabilidades sobre o PV

Produtos	Preço de Venda Líquido (R\$)	Margem de Contribuição Unitária (R\$)	Rentabilidade (%)
Canelone de Frango sem Molho 1,9kg	14,40	-1,94	-13,45%
Espaguette 500g	2,90	0,19	6,71%
Tortéi 500g	4,45	0,48	10,83%
Pizza Filezinho 330g	4,21	0,47	11,14%
Macarrão 500g	2,90	0,34	11,55%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Desta forma, o produto que apresenta menor rentabilidade é o Canelone de Frango sem Molho com um percentual negativo de 13,45%, seguido do Espaguette, Tortéi, Pizza filezinho 330g e do Macarrão com percentuais de rentabilidade de 6,71%, 10,83%, 11,14% e 11,55%, respectivamente.

Em uma análise geral a empresa deve incentivar a venda do Molho Quatro Queijos, se for possível, já que é o produto que está gerando o maior retorno unitário. Ao mesmo tempo, buscar alternativas para melhorar a margem de contribuição do Canelone de Frango sem Molho por meio do aumento no preço de venda ou da alteração de sua estrutura de custos, já que o produto apresenta margem de contribuição negativa e não está conseguindo cobrir seus custos variáveis. Assim, quanto maior a sua produção e venda, mais prejuízo vai trazer para a empresa.

Após evidenciar e avaliar a rentabilidade que cada produto está gerando, serão evidenciados também os índices de lucratividade gerados pelos mesmos. Para a composição do lucro bruto unitário de cada produto partiu-se do preço de

venda líquido, tomando-se por base o custo unitário apurado no custeio por absorção.

A Tabela 33 demonstra os cinco produtos com maior percentual de lucratividade.

Tabela 33: Produtos com melhores índices de lucratividade unitária

Produtos	Preço de Venda Líquido (R\$)	Lucro Bruto Unitário (R\$)	Lucratividade (%)
Molho Quatro Queijos 350g	4,11	2,42	58,85%
Molho de Cachorro-quente 350g	3,14	1,40	44,50%
Pizza Nega Maluca 300g	4,21	1,67	39,59%
Canelone de Queijos 1kg	8,95	3,44	38,38%
Pizza Calabresa 500g	6,48	1,97	30,39%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Analisando a Tabela 33, nota-se que o produto que mais gera lucro bruto para a empresa é o Molho Quatro Queijos, com lucratividade de 58,85%, seguido do Molho de Cachorro-quente, Pizza Nega Maluca, Canelone de Queijo e Pizza Calabresa 500g, com percentuais de 44,50%, 39,59%, 38,38% e 30,39%, respectivamente.

A Tabela 34 demonstra os cinco produtos com menor percentual de lucratividade unitária.

Tabela 34: Produtos com piores índices de lucratividade unitária

Produtos	Preço de Venda Líquido (R\$)	Lucro Bruto Unitário (R\$)	Lucratividade (%)
Canelone de Frango sem Molho 1,9 kg	14,40	-4,64	-32,21%
Espaguete 500g	2,90	-0,35	-11,92%
Macarrão 500g	2,90	-0,11	-3,70%
Canelone de Milho sem Molho 1,9 kg	14,40	-0,42	-2,91%
Canelone de Queijo sem Molho 1,9 kg	14,40	-0,29	-2,03%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Dentre os produtos com menor lucratividade está o produto Canelone de Frango sem Molho, apresentando prejuízo de 32,21%, enquanto que os produtos Espaguete, Macarrão, Canelone de Milho sem Molho e Canelone de Queijo sem Molho apresentam prejuízo de 11,92%, 3,70% e 2,91% e 2,03%, respectivamente.

3.7 ANÁLISE DO PREÇO DE VENDA

Para a análise do preço de venda dos produtos buscou-se fazer um estudo comparativo entre o preço atual praticado pela empresa e o preço adequado que consiga cobrir os custos, despesas, impostos e ainda gerar o lucro desejado. Destaca-se que para fins de análise, foram considerados os preços de venda brutos praticados pela empresa.

Para o cálculo da formação do preço de venda adequado utilizou-se a fórmula do *Mark-up*, sendo que as variáveis consideradas para o cálculo dos produtos que apresentaram as piores margens de contribuição estão demonstradas na Tabela 35. Ressalta-se que para a alíquota do Simples Nacional foi feita uma projeção da média do faturamento no período ficando em 5,8%.

Tabela 35: Variáveis do *Mark-up*: Custeio Variável

Variáveis	%
Simples Nacional	5,80%
Lucro desejado	10,00%
Despesas Administrativas/Vendas	12,00%
Custo Fixo	8,00%
Total	35,80%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Para esse estudo, foram considerados apenas os cinco produtos com os piores percentuais de margem de contribuição, assim, entende-se que para os demais produtos será dada continuidade nos cálculos e análises em novas oportunidades. A Tabela 36 demonstra a comparação entre o preço de venda atual e o preço de venda adequado dos cinco produtos com as piores margens de contribuição unitária.

Tabela 36: Análise do preço de venda

Produtos	Preço de Venda atual (R\$)	Preço de Venda adequado (R\$)	% aumento no Preço de Venda
Canelone de Frango sem Molho 1,9kg	14,88	25,44	70,97%
Espaguete 500g	3,00	4,22	40,59%
Tortéi 500g	4,60	6,18	34,37%
Pizza Filezinho 330g	4,35	5,83	33,92%
Macarrão 500g	3,00	4,00	33,29%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Ao analisar a Tabela 36, nota-se que todos os cinco produtos estão com o preço de venda abaixo do adequado, ou seja, com o preço de venda praticado, a empresa não está obtendo o lucro desejado. Destaca-se que o produto que necessita o maior percentual de aumento é o Canelone de Frango sem Molho com um percentual de 70,97%.

Para cálculo da formação do preço de venda adequado dos produtos que apresentaram os piores lucros desconsiderou-se o percentual do custo fixo nas variáveis do *Mark-up*, uma vez que este já está incluso no custo total dos produtos. Dessa forma, as variáveis consideradas para este cálculo estão demonstradas na Tabela 37 e para a alíquota do Simples Nacional foi considerado o mesmo percentual já mencionado.

Tabela 37: Variáveis do *Mark-up*: Custeio por Absorção

Variáveis	%
Simples Nacional	5,80%
Lucro	10,00%
Despesas Administrativas/Vendas	12,00%
Total	27,80%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

A Tabela 38 apresenta um comparativo entre o preço de venda atual e o preço de venda adequado dos cinco produtos que apresentam os piores lucros unitários. Inicialmente, trabalhou-se com uma amostra dos cinco produtos com os piores percentuais de lucro bruto. Na ordem, será dada a continuidade nos estudos e análises para os demais produtos.

Tabela 38: Análise do preço de venda

Produtos	Preço de Venda atual (R\$)	Preço de venda adequado (R\$)	% aumento no Preço de Venda
Canelone de Frango sem Molho 1,9 kg	14,88	26,36	77,16%
Espaguete 500g	3,00	4,50	49,98%
Macarrão 500g	3,00	4,17	38,96%
Canelone de Milho em Molho 1,9 kg	14,88	20,52	37,91%
Canelone de Queijo sem Molho 1,9 kg	14,88	20,34	36,72%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Ao analisar a Tabela 38, percebe-se que todos os cinco produtos estão com o preço de venda bem abaixo do adequado, ou seja, com o preço de venda atual, a empresa não está obtendo a margem de lucro desejada. Assim, o produto que necessita um maior percentual de aumento é o Canelone de Frango sem Molho com 77,16%.

Dessa forma, destaca-se que os preços de venda desses produtos necessitam ser analisados e reajustados, e que esses estejam adequados para que a empresa consiga obter a margem de lucro desejada e ainda cobrir seus custos totais, despesas e impostos incidentes sobre a venda.

3.8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados encontrados no trabalho possibilitaram à empresa uma visão atual do resultado do período, bem como, da rentabilidade gerada pelos produtos.

Através do Custeio por Absorção, tem-se uma visão de lucro por produto, assim, evidenciou-se que o produto mais lucrativo para a empresa é o Molho Quatro Queijos com um percentual de lucratividade unitária de 58,85%. No entanto, o produto que gerou a maior lucratividade total no período foi o Agnoline com uma lucratividade de 24,76%.

Os resultados obtidos através desse método de custeio evidenciaram que em todos os meses analisados, a empresa obteve lucro. No período de abril a julho a empresa apresentou um lucro líquido de R\$ 6.813,34 que representa 5,29% da receita operacional líquida. Vale destacar que mesmo a empresa apresentando lucro no período, ainda assim, existem produtos gerando prejuízo. Destaca-se que o lucro apurado não atingiu o percentual de 10% que era o esperado pelos sócios, sendo

este um fato que pode ser justificado pelo elevado percentual de despesas no período que consumiram 12,34% do lucro bruto, considerando-se o volume de vendas no período. Logo, com um aumento no volume de vendas, conseqüentemente, o resultado da empresa irá aumentar.

A apuração do resultado do período pelo método do Custeio Variável fornece uma visão de margem de contribuição por produto, sendo possível verificar quais produtos apresentam margens positivas e quais produtos apresentam margens negativas. Dessa forma, somente o produto Canelone de Frango sem Molho apresentou margem de contribuição negativa de R\$ 147,27, devido ao seu elevado custo com matéria-prima e embalagem, bem como o custo com mão de obra direta. Este produto é o único que não está gerando retorno para a empresa ao apresentar um percentual negativo de 13,45% no período.

Percebe-se que a empresa não está priorizando os produtos com as maiores margens de contribuição unitárias, uma vez que, o Agnoline foi o produto que apresentou a maior margem de contribuição total para a empresa considerando-se o volume de vendas do período. Assim, se possível, deve-se dar prioridade para a venda do Molho Quatro Queijos que apresenta uma rentabilidade unitária de 63,67% para a empresa, a maior dentre todos os produtos analisados.

Destaca-se que os produtos que apresentaram melhores lucratividades e margens totais no período não são os mesmos produtos com melhores índices unitários. Isso se deve ao fato de ter produtos com percentuais de lucratividade ou margens unitárias menores, porém com uma maior demanda, resultando assim, em uma lucratividade e margem total maior para o produto.

Vale destacar que a capacidade produtiva da empresa é maior que a realizada ao longo do período. Dessa forma, esta mão de obra que no período de abril a julho foi ociosa, poderia ter sido utilizada para gerar mais receita e melhorar o resultado da empresa.

Analisando o comparativo de preços demonstrado nesse estudo, percebe-se que alguns produtos estão com seus preços de venda abaixo do ideal, sendo o maior exemplo disso o produto Canelone de Frango sem Molho que para chegar ao preço de venda ideal necessita de um aumento percentual superior a 70%. Cabe lembrar que para análise de preço de venda existem fatores mercadológicos, ou seja, deve-se analisar se o mercado está disposto a pagar pelo preço proposto pela empresa.

4 CONCLUSÃO

Diante de um cenário tão competitivo, a busca por um diferencial torna-se fator de sobrevivência para as empresas. Nesse aspecto, a Contabilidade de Custos tem papel fundamental, ao passo que um bom controle de custos possibilita melhores análises gerenciais aos administradores.

Após realizar todos os estudos, pode-se perceber como é imprescindível aos gestores ter um eficiente controle dos custos de produção, ao passo que, qualquer decisão a ser tomada, necessita de um bom gerenciamento dos mesmos.

O presente estudo propôs-se a demonstrar a rentabilidade gerada pelos produtos em uma indústria de alimentos congelados situada no município de Antônio Prado - RS. Para isso, foram apresentados conceitos de Contabilidade de Custos bem como suas terminologias e feito uma breve contextualização da empresa em estudo. Após, foram levantados os gastos gerais e identificados os custos que compõem a estrutura dos produtos da empresa, bem como, analisada a rentabilidade gerada pelos produtos.

Primeiramente, foram identificados os custos de cada produto, apresentando-os através de dois métodos de custeio: o custeio por absorção e o custeio variável, sendo necessária a separação dos custos em diretos e indiretos, fixos e variáveis. Após esse levantamento, foram determinadas a lucratividade da empresa e a margem de contribuição de cada produto.

Analisando-se os resultados líquidos obtidos no período e considerando-se os dois métodos de custeio apresentados neste estudo, a empresa apurou um lucro líquido no período de R\$ 6.813,34. A partir da análise dos resultados obtidos, conclui-se que o produto mais lucrativo para a empresa é o Molho Quatro Queijos, porém o produto que gerou maior lucratividade para o período foi o Agnoline.

A análise da margem de contribuição é uma ferramenta fundamental para a empresa, pois identifica os produtos que apresentam melhor rentabilidade, possibilitando assim avaliar os produtos que devem ter suas vendas incentivadas ou diminuídas, avaliar alternativas de redução ou aumento de preços, bem como, o aumento no volume de vendas.

Através da análise da rentabilidade pode-se concluir que o Molho Quatro Queijo é o produto que apresentou a melhor rentabilidade unitária, assim, na medida do possível, deve-se buscar priorizar a sua produção e venda para que assim

continue gerando lucro para a empresa. Já o produto que apresentou maior margem de contribuição total para o período foi novamente o Agnoline.

Com relação ao Canelone de Frango sem Molho, deve-se avaliar alternativas para melhorar sua margem de contribuição, uma vez que o mesmo não está gerando margem positiva para empresa e assim, quanto maior a sua venda, maior será o prejuízo gerado. Destaca-se que os demais produtos apresentaram bons percentuais de retorno para a empresa e estão contribuindo significativamente para o pagamento dos seus custos e despesas fixas. Salienta-se que os produtos com baixas margens de contribuição só serão interessantes para a empresa na medida em que tiverem seus volumes de vendas aumentados.

Após a análise da rentabilidade dos produtos, conclui-se que o estudo alcançou seu objetivo principal que é demonstrar a rentabilidade gerada pelos seus produtos.

Analisando o comparativo de preços demonstrado nesse estudo, percebe-se que alguns produtos estão com seus preços de venda bem abaixo do adequado. Dessa forma, deve-se buscar ajustar esses valores para que se consiga obter em todos os produtos vendidos, as margens de lucro desejadas pela empresa. Cabe lembrar que para análise de preço de venda existem fatores mercadológicos, ou seja, deve-se analisar se o mercado conseguirá pagar o preço proposto pela empresa.

Contudo, deve-se considerar que a fixação desses ao consumidor se torna inviável, uma vez que a empresa enfrentaria diversos fatores mercadológicos, caso estabelecesse preços muito acima daqueles praticados pelo mercado. Assim, devem-se buscar outra estratégia para suprir essa deficiência com relação ao preço de venda, já que aumentos muito significativos no preço acarretariam perdas de vendas pela empresa e a não aceitação dos produtos pelo mercado.

Como sugestão de melhoria para a empresa, recomenda-se avaliar alternativas para incentivar a venda dos produtos com as melhores margens de contribuição, aumentar a sua linha de produtos, bem como seu volume de vendas e a redução dos seus custos e despesas. Além disso, fazer uma revisão da venda dos produtos com baixa rentabilidade, uma vez que poderão trazer altos prejuízos para a empresa a longo prazo. Aconselha-se também que a empresa busque repassar o aumento no preço de venda, se não todo o percentual, uma parcela de aumento

sobre o preço dos produtos, uma vez que essa medida ajudará a melhorar o resultado da empresa.

A partir das preposições apresentadas no início da pesquisa concluiu-se que existe uma relação significativa entre a apuração de custos e a lucratividade em uma empresa e que os custos absorvem uma parcela significativa no lucro já que consomem 82,37% da receita operacional líquida da empresa. Já com relação aos custos fixos, pode-se concluir que eles não se mostraram tão representativos no custo total, sendo que a maior parcela de custo nos produtos é com matéria-prima e com embalagem. Também se evidenciou que existem produtos com preços de venda inadequados, prejudicando a rentabilidade do negócio.

Os resultados obtidos referem-se especificamente à empresa objeto de estudo. Dessa forma, vista a importância do estudo, sugere-se que outras empresas do mesmo ramo, ou até mesmo de ramos diferentes façam estudos semelhantes para aplicarem em seus empreendimentos. Também visando ampliar os estudos acerca do tema proposto, sugerem-se pesquisas adicionais envolvendo análises de mercado e aspectos mercadológicos relacionados ao preço de venda.

Ainda, esse estudo mostra-se útil para qualquer empresa, que necessite desenvolver seus próprios controles de custos. Também poderá servir de base para futuras pesquisas e estudos relacionados à área de custos, trazendo assim novas contribuições nesta área. Finalmente, será útil aos gestores da empresa em análise, uma vez que não possuíam controles efetivos de seus custos, bem como, conhecimento da rentabilidade gerada por eles, e que agora passarão a ter conhecimento.

Esse estudo tem como principal limitação, o tema preço de venda, uma vez que se estenderia muito, se fosse tratar sobre o assunto em questão. Assim, para as próximas pesquisas, sugere-se a aplicabilidade da análise do preço de venda para todos os produtos fabricados, uma vez que possibilitará à empresa uma melhor análise e controle gerencial de suas atividades. Novos estudos também poderiam ser feitos com relação à aceitação do mercado e dos consumidores com relação a esses novos preços de venda propostos pela empresa aos produtos.

REFERÊNCIAS

ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2º sem 2012. Disponível em: <<http://www.seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/33487/pdf>>. Acesso em: 19 abr. 2015.

ABRAS – Associação Brasileira de Supermercados. **Venda de pratos congelados cresce cerca de 15% ao ano.**2014. Disponível em: <<http://www.abras.com.br/clipping.php?area=16&clipping=48185>>. Acesso em 09 mai. 2015.

ANDRADE, Maria Margarida de; MARTINS, João Alcino de Andrade. **Introdução à metodologia do trabalho científico:** elaboração de trabalhos na graduação. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ASBRA – Associação de Supermercados de Brasília. **Cresce a preferência do consumidor por produtos congelados.**2015. Disponível em:<<http://www.asbra.com.br/noticia/cresce-a-preferencia-do-consumidor-por-produtos-congelados>>. Acesso em: 25 abr. 2015.

ASSEF, Roberto. Gerência de preços: como ferramenta de marketing: do valor percebido pelo consumidor aos lucros da empresa. 2.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

AZEVEDO, João Humberto de. **Alimentos congelados.** 2.ed. Porto Alegre: SEBRAE, 2001.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de metodologia científica.** 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

BAUER, Martin W.; GASKELL, George (Ed.). **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som:** um manual prático. 7.ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2008.

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. **Estrutura e análise de custos.** São Paulo, SP: Saraiva, 2001.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:**teoria e prática. 3.ed. atual. São Paulo: Atlas, 2006. Disponível em: <<https://ucsvirtual.ucs.br/startservico/MIB/>>. Acesso em 21 mai. 2015.

BIASIO, Roberto. **Contabilidade de custos para o exame de suficiência do CFC para bacharel em Ciências Contábeis.** São Paulo: EDIPRO Concursos, 2012.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos:** aplicação em empresas modernas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BORNIA, Antonio Cezar. *Análise gerencial de custos: aplicações em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da contabilidade**: abordagem contextual, histórica e gerencial. São Paulo: Atlas, 2010.

COGAN, Samuel. **Custos e preços**: formação e análise. São Paulo: Pioneira, 1999.

COHEN, Sandra; KAIMENAKI, Efrosini. Cost accounting systems structure and information quality properties: An empirical analysis. **Journal of Applied Accounting Research**, v. 12, n. 1, p. 5-25, 2011.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos**: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade. São Paulo, SP: Atlas, 2006.

ECKERT, Alex. **Teoria da contabilidade para o exame de suficiência do CFC para bacharel em Ciências Contábeis**. São Paulo: EDIPRO, 2011.

ECKERT, Alex; MECCA, Maria Salete; BIASIO, Roberto; NOVELLO, Elisandra. Alocação dos custos indiretos de fabricação: impactos no custo final e na fixação de preços de venda em uma empresa de serviços de pintura automotiva. **Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 8, n. 2, p 1-28, 1º sem 2014. Disponível em: <<http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/view/445/359>>. Acesso em: 19 abr. 2015.

ECKERT, Alex; MECCA, Maria Salete; BIASIO, Roberto; STEDILE, Sabrina Cecatto. **Gestão de custos, formação do preço de venda e análise de rentabilidade de produtos em supermercados: um estudo de caso**. In: XII Mostra de Iniciação Científica, Pós-Graduação, Pesquisa e Extensão. 2012. Disponível em: <<http://www.ucs.br/etc/conferencias/index.php/mostraucsppga/mostrappga/paper/view/3366>>. Acesso em 16 ago. 2015.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

FAVERO, Hamilton Luiz; LONARDONI, Mário; SOUZA, Clóvis de; TAKAKURA, Massakazu. **Contabilidade**: teoria e prática. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FERREIRA, José Antônio Stark. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Pearson, 2007. Disponível em: <<https://ucsvirtual.ucs.br/startservico/PEA/>>. Acesso em: 18 abr. 2015.

FONTES, Prisca. **Setor de alimentos congelados alimentam os lucros de empresas.** Jornal o Fluminense. 2012. Disponível em: <<http://www.ofluminense.com.br/editorias/empregos-e-negocios/setor-de-alimentos-congelados-alimentam-os-lucros-de-empresas>>. Acesso em: 26 abr. 2015.

FONTOURA, Fernando Batista Bandeira da. **Gestão de custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio.** São Paulo: Atlas, 2013. Disponível em: <<https://ucsvirtual.ucs.br/startservico/MIB/>>. Acesso em: 19 abr. 2015.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades.** 7.ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GRANADILLO, Efraín Javier De La Hoz; HERRERA, Tomás José Fontalvo; GÓMEZ, José Morelos. Evaluación del comportamiento de los indicadores de productividad y rentabilidad financiera del sector petrolero y gas en Colombia mediante el análisis discriminante. **Contaduría y administración**, v. 59, n. 4, p. 167-191, 2014.

GUERREIRO, Reinaldo. Sistema de custeio baseado em atividades: análise de um paradoxo. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Rio de Janeiro, n. 138, nov. 2002.

HORTA, Janine. **Mercado de comida pronta dispara 25% no último ano.** Jornal O Tempo. 2014. Disponível em: <<http://www.otempo.com.br/capa/economia/mercado-de-comida-pronta-dispara-25-no-%C3%BAltimo-ano-1.944749>>. Acesso em: 12 abr. 2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JORNAL DA CULTURA. **Faturamento da indústria de alimentos congelados dobrou nos últimos cinco anos no Brasil.** 2014. Disponível em: <<http://tvcultura.cmais.com.br/jornaldacultura/reportagens/faturamento-da-industria-de-alimentos-congelados-dobrou-nos-ultimos-5-anos-no-brasil-1>>. Acesso em: 01 mai. 2015.

KLOTZ, Edmundo. **O desenvolvimento do Brasil começa na Indústria da Alimentação.** ABIA – Associação Brasileira das Indústrias da Alimentação. 2015. Disponível em: <http://www.abia.org.br/vs/vs_conteudo.aspx?id=29>. Acesso em: 01 mai. 2015.

KRUCKENFELLNER, Jéssica. **Avanço do mercado de comida pronta congelada acirra disputa regional**. Jornal Diário Comércio Indústria e Serviços. 2015. Disponível em: <<http://www.dci.com.br/negocios/avanco-do-mercado-de-comida-pronta-congelada-acirra-disputa-regional-id456499.html>>. Acesso em: 06 mai. 2015.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. 6. ed., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2011.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LOPEZ, Patxi Ruiz de Arbulo; SANTOS, Jordi Fortuny; ARBÓS, Lluís Cuatrecasas. Lean manufacturing: costing the value stream. **Industrial Management & Data Systems**, v. 113, n. 5, p. 647-668, 2013.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 3.ed. São Paulo: Pearson, 2012. Disponível em:<<https://ucsvirtual.ucs.br/startservico/PEA/>>. Acesso em: 24 abr. 2015.

_____. **Custos**. São Paulo: Pearson, 2012. Disponível em: <<http://ucs.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788564574519/pages/-4>>. Acesso em: 24 abr. 2015.

NISSEN, JensAdler; AKKERMAN, Renzo; FROCH, Stina; GRUNOW, Martin; LOJE, Hanne; RISUM, Jorgen; WANG, Yang; JOHANSSON, GineOrnholt. Improving the supply chain and food quality of professionally prepared meals. **Trends in Food Science & Technology**, v. 29, n. 1, p. 74-79, 2013.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. São Paulo: Thomson, 2003.

_____. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

_____. **Manual de contabilidade básica: contabilidade introdutória e intermediária: texto e exercícios**. 7.ed. atual. São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de. **Análise das demonstrações financeiras**. 3. ed., rev. e ampl. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos: textos, casos práticos e testes com as respostas**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PEREIRA, Samira. **Pratos congelados são a bola da vez nos supermercados.** SUL NEGÓCIOS. 2014. Disponível em: <<http://sulnegocios.com/noticia.php?Tid=1088>>. Acesso em: 02 mai. 2015.

RAMOS, Rodrigo Moreira; SILVA, Amanda Rodrigues da; DUMBRA, João Gabriel Ruffo. O aquecido mercado dos vegetais congelados. 2013. **Hortifruti Brasil.** Publicação do CEPEA - Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada – USP/ESALQ. Ano 11, nº 122. São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.cepea.esalq.usp.br/hfbrasil/edicoes/122/full.pdf>>. Acesso em: 06 mai. 2015

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas.** 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1999.

ROCHA, Cláudia Bueno; DIAS, Maria Helena Ambrósio. Variações no padrão de consumo de alimentos na economia brasileira: uma análise do período 1987-2003. **Revista de Economia e Administração**, v. 8, n. 2, p. 222-252, 2009.

SANTOS, Joel José dos. **Formação do preço e do lucro: custos marginais para formação de preços referenciais.** 4 ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1994.

SANTOS, Joel José dos. **Contabilidade e análise de custos: modelo contábil, métodos de depreciação, ABC – custeio baseado em atividades, análise atualizada de encargos sociais sobre salários, custos de tributos sobre compras e vendas.** 6.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SARDINHA, José Carlos. **Formação de preço: a arte do negócio.** São Paulo: Makron Books, 1995.

SARTORI, Eloi. **Gestão de preços: estratégia e flexibilização de preços, fidelização de clientes e aumento de rentabilidade.** São Paulo: Atlas, 2004.

SEBRAE - Serviço brasileiro de apoio às micro e pequenas empresas. **Alimentos congelados: a preferência pelos práticos e saudáveis.** 2015. Disponível em: <<http://www.sebraemercados.com.br/alimentos-congelados-a-preferencia-pelos-praticos-e-saudaveis>>. Acesso em 12 abr. 2015.

_____. **Pequenos negócios em números.** 2015. Disponível em: <<http://www.sebraesp.com.br/index.php/234-uncategorised/institucional/pesquisas-sobre-micro-e-pequenas-empresas-paulistas/micro-e-pequenas-empresas-em-numeros>>. Acesso em: 12 abr. 2015.

SICONGEL – Sindicato da Indústria alimentar de Congelados, Supercongelados, Sorvetes, Concentrados e Liofilizados no Estado de São Paulo. **Dados estatísticos do setor 2014.** 2015. Disponível em: <<http://www.sicongel.org.br/arquivos/Dadosestatisticosdosetor20142015.pdf>>. Acesso em: 01 mai. 2015

SILVA, Alexandre Alcântara da. Estrutura, análise e interpretação das demonstrações contábeis. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVA, Raimundo Nonato Souza; LINS, Luiz dos Santos. **Gestão de custos**: contabilidade, controle e análise. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

TAMAMAR, Gisele. **Pequenos faturam com comida congelada, mas com 'cara' de caseira e receitas saudáveis**. Jornal Estadão. 2014.

Disponível em:< <http://pme.estadao.com.br/noticias/noticias,pequenos-faturam-com-comida-congelada--mas-com-cara-de-caseira-e-receitas-saudaveis,4520,0.htm>>. Acesso em: 01 mai. 2015.

VANDERBECK, Edward J. **Contabilidade de custos**. 11.ed. São Paulo: Thomson, 2003.

VAREJO 1. **Só de congelados viverá o homem**. 2013. Disponível em: <<http://www.varejo1.com.br/index.php/so-de-congelados-vivera-o-homem/>>. Acesso em: 01 mai. 2015.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos**: um enfoque direto e objetivo. 7.ed.rev.ampl. São Paulo: Frase, 2003.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos**: uma abordagem prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

WERNKE, Rodney; LEMBECK, Marluce. Análise de rentabilidade dos segmentos de mercado de empresa distribuidora de mercadorias. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 35, p. 68-83, mai/ago 2004. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v15n35/v15n35a06.pdf>>. Acesso em: 13 ago. 2015.

YIN, Robert K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

LISTA DE APÊNDICES

APÊNDICE A – Custos unitários de matéria-Prima e embalagem.....	100
APÊNDICE B – Tempos de mão de obra.....	101
APÊNDICE C – Horas efetivas trabalhadas abril a maio.....	102
APÊNDICE D – Custos unitários de mão de obra direta.....	103
APÊNDICE E – Custos indiretos de fabricação.....	104
APÊNDICE F – Custos indiretos de fabricação unitários.....	105
APÊNDICE G – Preços de venda médio.....	106
APÊNDICE H – Lucratividade por produto.....	107
APÊNDICE I – Custeio por Absorção: resultado do período por produto.....	108
APÊNDICE J – Custeio variável: margem de contribuição do período por produto.....	109
APÊNDICE K – Margem de contribuição total do período.....	110

APÊNDICE A – CUSTOS UNITÁRIOS DE MATÉRIA-PRIMA E EMBALAGEM

Produtos	Abril (R\$)	Mai (R\$)	Junho (R\$)	Julho (R\$)
Pizza Nega Maluca 300g	2,00	2,00	2,00	2,10
Pizza Frango com requeijão 330g	2,68	2,57	2,63	2,74
Pizza Calabresa 330g	2,36	2,36	2,41	2,54
Pizza Quatro Queijos 330g	2,58	2,55	2,64	2,74
Pizza Apresuntado 330g	0,00	0,00	0,00	2,45
Pizza Filezinho 330g	3,19	3,19	3,25	3,35
Lasanha de Frango 900g	3,18	3,08	3,16	3,11
Lasanha de Frango 600g	2,31	2,24	2,30	2,26
Lasanha de Frango 350g	1,55	1,51	1,55	1,53
Lasanha de Carne 900g	3,13	3,13	3,25	3,26
Lasanha de Carne 600g	2,27	2,27	2,35	2,36
Lasanha de Carne 350g	1,53	1,53	1,59	1,59
Lasanha de Quatro Queijos 900g	3,39	3,39	3,49	3,51
Lasanha de Quatro Queijos 600g	2,39	2,39	2,46	2,47
Lasanha de Quatro Queijos 350g	1,48	1,48	1,52	1,53
Molho de Frango 350g	2,53	2,49	2,83	2,89
Molho Bolonhesa 350g	2,12	2,12	2,24	2,31
Molho de Cachorro-quente 350g	1,49	1,49	1,49	1,49
Molho Quatro Queijos 350g	1,09	1,09	1,12	1,12
Nhoque de Batata 500g	1,24	1,25	1,25	1,25
Espaguette 500g	1,66	1,66	1,66	1,66
Macarrão 500g	1,71	1,71	1,71	1,71
Talharim 500g	1,66	1,66	1,66	1,66
Tortéi 500g	3,21	3,25	3,25	3,28
Agnoline 500g	6,11	6,11	6,11	6,11
Pizza Calabresa 500g	3,41	3,41	3,49	3,51
Pizza Frango com Requeijão 500g	3,83	3,72	3,83	3,84
Pizza Quatro Queijos 500g	3,57	3,57	3,67	3,68
Pizza Filezinho 500g	4,49	4,49	4,59	4,59
Mini Pizzas 500g	0,00	0,00	5,38	5,39
Canelone de Milho sem Molho 1,9 kg	6,87	7,17	7,21	7,21
Canelone de Queijo sem Molho 1,9 kg	0,00	0,00	0,00	6,79
Canelone de Frango sem Molho 1,9 kg	0,00	11,27	11,22	11,27
Fricassê de Frango 600g	4,50	4,17	4,21	4,25
Canelone de Frango 1kg	4,58	4,54	4,80	4,77
Canelone de Queijos 1kg	3,96	3,96	0,00	4,13

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

APÊNDICE B – TEMPOS DE MÃO DE OBRA

Produtos	Tempo (h)	Produtos	Tempo (h)
Pizza Nega Maluca 300g	0,033333333	Molho Quatro Queijos 350g	0,0166667
Pizza Frango com requeijão 330g	0,050000000	Nhoque de Batata 500g	0,0380952
Pizza Calabresa 330g	0,050000000	Espaguete 500g	0,0985870
Pizza Quatro Queijos 330g	0,050000000	Macarrão 500g	0,1027132
Pizza Apresuntado 330g	0,033333333	Talharim 500g	0,0844444
Pizza Filezinho 330g	0,050000000	Tortéi 500g	0,0757576
Lasanha de Frango 900g	0,162500000	Agnoline 500g	0,0703239
Lasanha de Frango 600g	0,129166667	Pizza Calabresa 500g	0,0166667
Lasanha de Frango 350g	0,104166667	Pizza Frango com Requeijão 500g	0,0666667
Lasanha de Carne 900g	0,166666667	Pizza Quatro Queijos 500g	0,0666667
Lasanha de Carne 600g	0,133333333	Pizza Filezinho 500g	0,0666667
Lasanha de Carne 350g	0,108333333	Mini Pizzas 500g	0,0750000
Lasanha de Quatro Queijos 900g	0,153398058	Canelone de Milho sem Molho 1,9kg	0,1190476
Lasanha de Quatro Queijos 600g	0,120064725	Canelone de Queijo sem Molho 1,9kg	0,5000000
Lasanha de Quatro Queijos 350g	0,095064725	Canelone de Frango sem Molho 1,9kg	0,5000000
Molho de Frango 350g	0,052407407	Fricassê de Frango 600g	0,5000000
Molho Bolonhesa 350g	0,052407407	Canelone de Frango 1kg	0,0765625
Molho de Cachorro-quente 350g	0,016666667	Canelone de Queijos 1kg	0,1809877

APÊNDICE C – HORAS EFETIVAS TRABALHADAS ABRIL A MAIO

Abril/2015	Horas trabalhadas/ Mês	Horas Efetivas		
Funcionárias		70%	Tempo trabalhado	Horas trabalhadas
Karen	220,00	154,00	100%	154,00
Rosmari	220,00	154,00	100%	154,00
Maidana	220,00	154,00	100%	154,00
Angélica	220,00	154,00	50%	77,00
Total horas mês		616,00		539,00

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Maio/2015	Horas trabalhadas/ Mês	Horas Efetivas		
Funcionárias		70%	Tempo trabalhado	Horas trabalhadas
Karen	220,00	154,00	100%	154,00
Rosmari	220,00	154,00	100%	154,00
Maidana	220,00	154,00	100%	154,00
Irani	44,00	30,80	100%	30,80
Angélica	220,00	154,00	50%	77,00
Total horas mês		646,80		569,80

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

Junho/2015	Horas trabalhadas/ Mês	Horas Efetivas		
Funcionárias		70%	Tempo trabalhado	Horas trabalhadas
Karen	220,00	154,00	100%	154,00
Rosmari	220,00	154,00	100%	154,00
Maidana	220,00	154,00	100%	154,00
Irani	220,00	154,00	100%	154,00
Angélica	220,00	154,00	50%	77,00
Total horas mês		770,00		693,00

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

APÊNDICE D - CUSTOS UNITÁRIOS DE MÃO DE OBRA DIRETA

Produtos	Tempo (h)	Abril		Maio		Junho		Julho	
		R\$/hora	R\$/Un.	R\$/hora	R\$/Un.	R\$/hora	R\$/Un.	R\$/Hora	R\$/Un.
Pizza Nega Maluca 300g	0,033333333	10,31	0,34	10,27	0,34	10,16	0,34	10,10	0,34
Pizza Frango com requeijão 330g	0,050000000	10,31	0,52	10,27	0,51	10,16	0,51	10,10	0,51
Pizza Calabresa 330g	0,050000000	10,31	0,52	10,27	0,51	10,16	0,51	10,10	0,51
Pizza Quatro Queijos 330g	0,050000000	10,31	0,52	10,27	0,51	10,16	0,51	10,10	0,51
Pizza Apresuntado 330g	0,033333333	10,31	0,00	10,27	0,00	10,16	0,00	10,10	0,34
Pizza Filezinho 330g	0,050000000	10,31	0,52	10,27	0,51	10,16	0,51	10,10	0,51
Lasanha de Frango 900g	0,162500000	10,31	1,68	10,27	1,67	10,16	1,65	10,10	1,64
Lasanha de Frango 600g	0,129166667	10,31	1,33	10,27	1,33	10,16	1,31	10,10	1,30
Lasanha de Frango 350g	0,104166667	10,31	1,07	10,27	1,07	10,16	1,06	10,10	1,05
Lasanha de Carne 900g	0,166666667	10,31	1,72	10,27	1,71	10,16	1,69	10,10	1,68
Lasanha de Carne 600g	0,133333333	10,31	1,37	10,27	1,37	10,16	1,36	10,10	1,35
Lasanha de Carne 350g	0,108333333	10,31	1,12	10,27	1,11	10,16	1,10	10,10	1,09
Lasanha de Quatro Queijos 900g	0,153398058	10,31	1,58	10,27	1,58	10,16	1,56	10,10	1,55
Lasanha de Quatro Queijos 600g	0,120064725	10,31	1,24	10,27	1,23	10,16	1,22	10,10	1,21
Lasanha de Quatro Queijos 350g	0,095064725	10,31	0,98	10,27	0,98	10,16	0,97	10,10	0,96
Molho de Frango 350g	0,052407407	10,31	0,54	10,27	0,54	10,16	0,53	10,10	0,53
Molho Bolonhesa 350g	0,052407407	10,31	0,54	10,27	0,54	10,16	0,53	10,10	0,53
Molho de Cachorro-quente 350g	0,016666667	10,31	0,17	10,27	0,17	10,16	0,17	10,10	0,17
Molho Quatro Queijos 350g	0,038095238	10,31	0,39	10,27	0,39	10,16	0,39	10,10	0,38
Nhoque de Batata 500g	0,098586957	10,31	1,02	10,27	1,01	10,16	1,00	10,10	1,00
Espaguete 500g	0,102713178	10,31	1,06	10,27	1,06	10,16	1,04	10,10	1,04
Macarrão 500g	0,084444444	10,31	0,87	10,27	0,87	10,16	0,86	10,10	0,85
Talharim 500g	0,075757576	10,31	0,78	10,27	0,78	10,16	0,77	10,10	0,77
Tortéi 500g	0,070323887	10,31	0,73	10,27	0,72	10,16	0,71	10,10	0,71
Agnoline 500g	0,016666667	10,31	0,17	10,27	0,17	10,16	0,17	10,10	0,17
Pizza Calabresa 500g	0,066666667	10,31	0,69	10,27	0,68	10,16	0,68	10,10	0,67
Pizza Frango com Requeijão 500g	0,066666667	10,31	0,69	10,27	0,68	10,16	0,68	10,10	0,67
Pizza Quatro Queijos 500g	0,066666667	10,31	0,69	10,27	0,68	10,16	0,68	10,10	0,67
Pizza Filezinho 500g	0,075000000	10,31	0,77	10,27	0,77	10,16	0,76	10,10	0,76
Mini Pizzas 500g	0,119047619	10,31	1,23	10,27	1,22	10,16	1,21	10,10	1,20
Canelone de Milho sem Molho 1,9kg	0,500000000	10,31	5,15	10,27	5,14	10,16	5,08	10,10	5,05
Canelone de Queijo sem Molho 1,9kg	0,500000000	10,31	5,15	10,27	5,14	10,16	5,08	10,10	5,05
Canelone de Frango sem Molho 1,9kg	0,500000000	10,31	5,15	10,27	5,14	10,16	5,08	10,10	5,05
Fricassê de Frango 600g	0,076562500	10,31	0,79	10,27	0,79	10,16	0,78	10,10	0,77
Canelone de Frango 1kg	0,180987654	10,31	1,87	10,27	1,86	10,16	1,84	10,10	1,83
Canelone de Queijos 1kg	0,095257732	10,31	0,98	10,27	0,98	10,16	0,97	10,10	0,96

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

APÊNDICE E – CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO

	Abril (R\$)	Maió (R\$)	Junho (R\$)	Julho (R\$)	Total (R\$)
Água	95,00	95,00	95,00	95,00	380,00
Energia Elétrica	982,63	1.071,59	1.612,76	2.021,10	5.688,08
Aluguel	980,00	980,00	980,00	980,00	3.920,00
Telefone	33,18	40,40	32,21	30,38	136,17
Gás	210,00	252,00	252,00	294,00	1.008,00
Manutenção de Maquinas e Equipamentos	60,00	40,00	50,00	200,00	350,00
Depreciação Câmara fria	0,00	0,00	33,38	91,03	124,41
Depreciação Cilindro CP 400	27,78	27,78	27,78	27,78	111,11
Depreciação Amassadeira AM 31	27,78	27,78	27,78	27,78	111,11
Depreciação Amassadeira AE 07	25,00	25,00	25,00	25,00	100,00
Depreciação Liquidificador Industrial	18,06	18,06	18,06	18,06	72,22
Depreciação Ralador	20,00	20,00	20,00	20,00	80,00
Depreciação Extrusora	27,78	27,78	27,78	27,78	111,11
Depreciação Misturela	27,78	27,78	27,78	27,78	111,11
Depreciação Seladora	33,33	33,33	33,33	33,33	133,33
Depreciação balança nova	2,25	2,25	2,25	2,25	9,00
Depreciação balança usada	9,72	9,72	9,72	9,72	38,89
Depreciação Freezers	138,89	138,89	138,89	83,33	500,00
Depreciação Mesas	23,33	23,33	23,33	23,33	93,33
Depreciação Caixas Plásticas	0,00	0,00	3,06	8,33	11,39
Depreciação Caixas plásticas 20 l	3,75	3,75	3,75	3,75	15,00
Depreciação Utensílios gerais de cozinha	11,90	11,90	11,90	11,90	47,62
Total	2.758,15	2.876,34	3.455,75	4.061,65	13.151,89

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

APÊNDICE F – CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO UNITÁRIOS

Produtos		Abril (R\$)	Maio (R\$)	Junho (R\$)	Julho (R\$)
	Tempo MOD (h)				
Pizza Nega Maluca 300g	0,033333333	0,17	0,17	0,17	0,19
Pizza Frango com requeijão 330g	0,050000000	0,26	0,25	0,25	0,28
Pizza Calabresa 330g	0,050000000	0,26	0,25	0,25	0,28
Pizza Quatro Queijos 330g	0,050000000	0,26	0,25	0,25	0,28
Pizza Apresuntado 330g	0,033333333	0,00	0,00	0,00	0,19
Pizza Filezinho 330g	0,050000000	0,26	0,25	0,25	0,28
Lasanha de Frango 900g	0,162500000	0,83	0,82	0,81	0,92
Lasanha de Frango 600g	0,129166667	0,66	0,65	0,64	0,74
Lasanha de Frango 350g	0,104166667	0,53	0,53	0,52	0,59
Lasanha de Carne 900g	0,166666667	0,85	0,84	0,83	0,95
Lasanha de Carne 600g	0,133333333	0,68	0,67	0,66	0,76
Lasanha de Carne 350g	0,108333333	0,55	0,55	0,54	0,62
Lasanha de Quatro Queijos 900g	0,153398058	0,78	0,77	0,76	0,87
Lasanha de Quatro Queijos 600g	0,120064725	0,61	0,61	0,60	0,68
Lasanha de Quatro Queijos 350g	0,095064725	0,49	0,48	0,47	0,54
Molho de Frango 350g	0,052407407	0,27	0,26	0,26	0,30
Molho Bolonhesa 350g	0,052407407	0,27	0,26	0,26	0,30
Molho de Cachorro-quente 350g	0,016666667	0,09	0,08	0,08	0,09
Molho Quatro Queijos 350g	0,038095238	0,19	0,19	0,19	0,22
Nhoque de Batata 500g	0,098586957	0,50	0,50	0,49	0,56
Espaguete 500g	0,102713178	0,53	0,52	0,51	0,58
Macarrão 500g	0,084444444	0,43	0,43	0,42	0,48
Talharim 500g	0,075757576	0,39	0,38	0,38	0,43
Tortéi 500g	0,070323887	0,36	0,35	0,35	0,40
Agnoline 500g	0,016666667	0,09	0,08	0,08	0,09
Pizza Calabresa 500g	0,066666667	0,34	0,34	0,33	0,38
Pizza Frango com Requeijão 500g	0,066666667	0,34	0,34	0,33	0,38
Pizza Quatro Queijos 500g	0,066666667	0,34	0,34	0,33	0,38
Pizza Filezinho 500g	0,075000000	0,38	0,38	0,37	0,43
Mini Pizzas 500g	0,119047619	0,00	0,00	0,59	0,68
Canelone de Milho sem Molho 1,9kg	0,500000000	2,56	2,52	2,49	2,85
Canelone de Queijo sem Molho 1,9kg	0,500000000	0,00	0,00	0,00	2,85
Canelone de Frango sem Molho 1,9kg	0,500000000	0,00	2,52	2,49	2,85
Fricassê de Frango 600g	0,076562500	0,39	0,39	0,38	0,44
Canelone de Frango 1kg	0,180987654	0,93	0,91	0,90	1,03
Canelone de Queijos 1kg	0,095257732	0,49	0,48	0,00	0,54

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

APÊNDICE G – PREÇOS DE VENDA MÉDIO

Produtos	Preço de Venda Comércio (R\$)	Preço de Venda Consumidor final (R\$)	Preço de Venda Médio (R\$)
Pizza Nega Maluca 300g	4,20	4,50	4,35
Pizza Frango com requeijão 330g	4,20	4,50	4,35
Pizza Calabresa 330g	4,20	4,50	4,35
Pizza Quatro Queijos 330g	4,20	4,50	4,35
Pizza Apresuntado 330g	4,20	4,50	4,35
Pizza Filezinho 330g	4,20	4,50	4,35
Lasanha de Frango 900g	8,00	8,50	8,25
Lasanha de Frango 600g	6,00	6,50	6,25
Lasanha de Frango 350g	4,00	4,50	4,25
Lasanha de Carne 900g	8,00	8,50	8,25
Lasanha de Carne 600g	6,00	6,50	6,25
Lasanha de Carne 350g	4,00	4,50	4,25
Lasanha de Quatro Queijos 900g	8,00	8,50	8,25
Lasanha de Quatro Queijos 600g	6,00	6,50	6,25
Lasanha de Quatro Queijos 350g	4,00	4,50	4,25
Molho de Frango 350g	4,20	4,70	4,45
Molho Bolonhesa 350g	4,00	4,50	4,25
Molho de Cachorro-quente 350g	3,00	3,50	3,25
Molho Quatro Queijos 350g	4,00	4,50	4,25
Nhoque de Batata 500g	3,00	3,00	3,00
Espaguete 500g	3,00	3,00	3,00
Macarrão 500g	3,00	3,00	3,00
Talharim 500g	3,00	3,00	3,00
Tortéi 500g	4,40	4,80	4,60
Agnoline 500g	8,50	9,00	8,75
Pizza Calabresa 500g	6,40	7,00	6,70
Pizza Frango com Requeijão 500g	6,40	7,00	6,70
Pizza Quatro Queijos 500g	6,40	7,00	6,70
Pizza Filezinho 500g	6,40	7,00	6,70
Mini Pizzas 500g	8,50	9,00	8,75
Canelone de Milho sem Molho 1,9kg	14,40	15,36	14,88
Canelone de Queijo sem Molho 1,9kg	14,40	15,36	14,88
Canelone de Frango sem Molho 1,9kg	14,40	15,36	14,88
Fricassê de Frango 600g	7,00	7,50	7,25
Canelone de Frango 1kg	9,00	9,50	9,25
Canelone de Queijos 1kg	9,00	9,50	9,25

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

APÊNDICE H – LUCRATIVIDADE POR PRODUTO

Produtos	Preço de Venda Líquido (R\$)	CPV (R\$)	Lucro Unitário (R\$)	% Lucro sobre o PV.
Pizza Nega Maluca 300g	4,21	2,54	1,67	39,59%
Pizza Frango com requeijão 330g	4,21	3,43	0,78	18,52%
Pizza Calabresa 330g	4,21	3,18	1,02	24,34%
Pizza Quatro Queijos 330g	4,21	3,40	0,81	19,16%
Pizza Apresuntado 330g	4,21	2,97	1,23	29,33%
Pizza Filezinho 330g	4,21	4,00	0,21	5,03%
Lasanha de Frango 900g	7,98	5,64	2,34	29,32%
Lasanha de Frango 600g	6,05	4,27	1,78	29,43%
Lasanha de Frango 350g	4,11	3,14	0,97	23,55%
Lasanha de Carne 900g	7,98	5,78	2,20	27,61%
Lasanha de Carne 600g	6,05	4,38	1,67	27,64%
Lasanha de Carne 350g	4,11	3,22	0,89	21,58%
Lasanha de Quatro Queijos 900g	7,98	5,81	2,17	27,16%
Lasanha de Quatro Queijos 600g	6,05	4,28	1,77	29,23%
Lasanha de Quatro Queijos 350g	4,11	2,97	1,14	27,79%
Molho de Frango 350g	4,31	3,52	0,79	18,35%
Molho Bolonhesa 350g	4,11	3,03	1,09	26,41%
Molho de Cachorro-quente 350g	3,14	1,75	1,40	44,50%
Molho Quatro Queijos 350g	4,11	1,69	2,42	58,85%
Nhoque de Batata 500g	2,90	2,78	0,13	4,37%
Espaguete 500g	2,90	3,25	-0,35	-11,92%
Macarrão 500g	2,90	3,01	-0,11	-3,70%
Talharim 500g	2,90	2,83	0,07	2,40%
Tortéi 500g	4,45	4,34	0,11	2,53%
Agnoline 500g	8,47	6,37	2,10	24,76%
Pizza Calabresa 500g	6,48	4,51	1,97	30,39%
Pizza Frango com Requeijão 500g	6,48	4,84	1,64	25,30%
Pizza Quatro Queijos 500g	6,48	4,68	1,80	27,82%
Pizza Filezinho 500g	6,48	5,72	0,77	11,82%
Mini Pizzas 500g	8,47	7,27	1,20	14,16%
Canelone de Milho sem Molho 1,9kg	14,40	14,82	-0,42	-2,91%
Canelone de Queijo sem Molho 1,9kg	14,40	14,69	-0,29	-2,03%
Canelone de Frango sem Molho 1,9kg	14,40	19,03	-4,64	-32,21%
Fricassê de Frango 600g	7,01	5,46	1,56	22,17%
Canelone de Frango 1kg	8,95	7,44	1,51	16,87%
Canelone de Queijos 1kg	8,95	5,51	3,44	38,38%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

APÊNDICE I – CUSTEIO POR ABSORÇÃO: RESULTADO DO PERÍODO POR PRODUTO

Produtos	Receita Operacional Líquida (R\$)	MP e Embalagem (R\$)	MOD (R\$)	CIF (R\$)	Lucro Bruto (R\$)	% LB sobre a ROL
Pizza Nega Maluca 300g	3.981,36	1.917,95	321,69	165,69	1.576,02	1,22%
Pizza Frango com requeijão 330g	10.992,93	6.942,34	1.333,62	681,21	2.035,76	1,58%
Pizza Calabresa 330g	11.287,53	6.473,39	1.369,99	697,05	2.747,10	2,13%
Pizza Quatro Queijos 330g	7.870,13	4.919,70	954,42	488,45	1.507,56	1,17%
Pizza Apresuntado 330g	206,22	119,94	16,50	9,30	60,49	0,05%
Pizza Filezinho 330g	8.833,90	6.776,72	1.073,22	539,85	444,11	0,35%
Lasanha de Frango 900g	6.329,63	2.485,35	1.314,51	674,23	1.855,54	1,44%
Lasanha de Frango 600g	3.053,67	1.148,59	665,56	340,95	898,56	0,70%
Lasanha de Frango 350g	875,83	327,86	226,70	115,00	206,27	0,16%
Lasanha de Carne 900g	4.980,69	1.999,65	1.060,09	545,98	1.374,98	1,07%
Lasanha de Carne 600g	2.618,30	1.003,82	589,07	301,79	723,61	0,56%
Lasanha de Carne 350g	419,41	158,94	112,89	57,06	90,52	0,07%
Lasanha de Quatro Queijos 900g	2.849,53	1.231,66	558,93	285,05	773,89	0,60%
Lasanha de Quatro Queijos 600g	1.463,34	587,68	296,75	151,12	427,80	0,33%
Lasanha de Quatro Queijos 350g	509,87	186,60	120,31	61,27	141,69	0,11%
Molho de Frango 350g	1.485,35	934,02	184,47	94,36	272,51	0,21%
Molho Bolonhesa 350g	1.011,52	545,30	131,41	67,65	267,16	0,21%
Molho de Cachorro-quente 350g	572,28	270,79	31,03	15,80	254,65	0,20%
Molho Quatro Queijos 350g	1.003,30	269,53	94,95	48,37	590,44	0,46%
Nhoque de Batata 500g	1.651,52	711,42	571,01	296,88	72,21	0,06%
Espaguete 500g	2.568,71	1.469,59	926,79	478,57	-306,23	-0,24%
Macarrão 500g	5.627,95	3.310,02	1.667,83	858,10	-208,00	-0,16%
Talharim 500g	946,22	541,34	251,99	130,14	22,75	0,02%
Tortéi 500g	15.091,65	11.024,14	2.432,57	1.252,85	382,09	0,30%
Agnoline 500g	15.255,06	11.013,82	305,77	158,86	3.776,61	2,93%
Pizza Calabresa 500g	2.670,69	1.432,81	279,25	147,10	811,52	0,63%
Pizza Frango com Requeijão 500g	2.780,89	1.634,13	290,98	152,08	703,69	0,55%
Pizza Quatro Queijos 500g	2.236,38	1.257,36	233,87	123,03	622,11	0,48%
Pizza Filezinho 500g	2.184,52	1.536,08	257,26	132,94	258,24	0,20%
Mini Pizzas 500g	2.852,92	1.815,92	405,35	227,70	403,95	0,31%
Canelone de Milho sem Molho 1,9kg	1.897,03	937,97	673,10	341,24	-55,29	-0,04%
Canelone de Queijo sem Molho 1,9kg	52,49	24,76	18,42	10,38	-1,07	0,00%
Canelone de Frango sem Molho 1,9kg	1.094,73	856,00	385,96	205,33	-352,57	-0,27%
Fricassê de Frango 600g	301,62	184,17	33,70	16,88	66,87	0,05%
Canelone de Frango 1kg	903,89	469,39	186,81	95,24	152,44	0,12%
Canelone de Queijos 1kg	241,63	108,88	26,28	13,72	92,75	0,07%
Total	128.702,66	76.627,67	19.403,04	9.981,21	22.690,74	17,63%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

APÊNDICE J – CUSTEIO VARIÁVEL: MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO DO PERÍODO POR PRODUTO

Produtos	PV Líquido (R\$)	MP e Embalagem (R\$)	MOD (R\$)	MC Unit. (R\$)	Quant. vendida	MC total (R\$)	% MC unitária
Pizza Nega Maluca 300g	4,21	2,03	0,34	1,84	946	1.741,72	43,75%
Pizza Frango com requeijão 330g	4,21	2,66	0,51	1,04	2612	2.716,97	24,72%
Pizza Calabresa 330g	4,21	2,41	0,51	1,28	2682	3.444,15	30,51%
Pizza Quatro Queijos 330g	4,21	2,63	0,51	1,07	1870	1.996,01	25,36%
Pizza Apresentado 330g	4,21	2,45	0,34	1,42	49	69,78	33,84%
Pizza Filezinho 330g	4,21	3,23	0,51	0,47	2099	983,96	11,14%
Lasanha de Frango 900g	7,98	3,13	1,66	3,19	793	2.529,77	39,97%
Lasanha de Frango 600g	6,05	2,27	1,32	2,45	505	1.239,52	40,59%
Lasanha de Frango 350g	4,11	1,54	1,06	1,51	213	321,26	36,68%
Lasanha de Carne 900g	7,98	3,20	1,70	3,08	624	1.920,96	38,57%
Lasanha de Carne 600g	6,05	2,32	1,36	2,37	433	1.025,41	39,16%
Lasanha de Carne 350g	4,11	1,56	1,11	1,45	102	147,58	35,19%
Lasanha de Quatro Queijos 900g	7,98	3,45	1,57	2,97	357	1.058,94	37,16%
Lasanha de Quatro Queijos 600g	6,05	2,43	1,23	2,39	242	578,91	39,56%
Lasanha de Quatro Queijos 350g	4,11	1,50	0,97	1,64	124	202,96	39,81%
Molho de Frango 350g	4,31	2,71	0,53	1,06	345	366,87	24,70%
Molho Bolonhesa 350g	4,11	2,22	0,53	1,36	246	334,81	33,10%
Molho de Cachorro-quente 350g	3,14	1,49	0,17	1,49	182	270,46	47,26%
Molho Quatro Queijos 350g	4,11	1,10	0,39	2,62	244	638,82	63,67%
Nhoque de Batata 500g	2,90	1,25	1,00	0,65	569	369,09	22,35%
Espaguete 500g	2,90	1,66	1,05	0,19	885	172,34	6,71%
Macarrão 500g	2,90	1,71	0,86	0,34	1939	650,09	11,55%
Talharim 500g	2,90	1,66	0,77	0,47	326	152,89	16,16%
Tortéi 500g	4,45	3,25	0,72	0,48	3391	1.634,94	10,83%
Agnoline 500g	8,47	6,11	0,17	2,18	1802	3.935,46	25,80%
Pizza Calabresa 500g	6,48	3,48	0,68	2,33	412	958,62	35,89%
Pizza Frango com Requeijão 500g	6,48	3,81	0,68	1,99	429	855,77	30,77%
Pizza Quatro Queijos 500g	6,48	3,64	0,68	2,16	345	745,14	33,32%
Pizza Filezinho 500g	6,48	4,56	0,76	1,16	337	391,17	17,91%
Mini Pizzas 500g	8,47	5,39	1,20	1,87	337	631,65	22,14%
Canelone de Milho sem Molho 1,9kg	14,40	7,12	5,11	2,17	132	285,95	15,07%
Canelone de Queijo sem Molho 1,9kg	14,40	6,79	5,05	2,55	4	9,31	17,74%
Canelone de Frango sem Molho 1,9kg	14,40	11,26	5,08	-1,94	76	-147,24	-13,45%
Fricassê de Frango 600g	7,01	4,28	0,78	1,95	43	83,75	27,77%
Canelone de Frango 1kg	8,95	4,65	1,85	2,45	101	247,68	27,40%
Canelone de Queijos 1kg	8,95	4,03	0,97	3,94	27	106,47	44,06%
Total						32.671,95	

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.

APÊNDICE K – MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO TOTAL DO PERÍODO

Produtos	MC unitária (R\$)	Quant. Vendida	MC Total (R\$)	% MC sobre a ROL
Pizza Nega Maluca 300g	1,84	946	1.741,72	1,35%
Pizza Frango com requeijão 330g	1,04	2612	2.716,97	2,11%
Pizza Calabresa 330g	1,28	2682	3.444,15	2,68%
Pizza Quatro Queijos 330g	1,07	1870	1.996,01	1,55%
Pizza Apresentado 330g	1,42	49	69,78	0,05%
Pizza Filezinho 330g	0,47	2099	983,96	0,76%
Lasanha de Frango 900g	3,19	793	2.529,77	1,97%
Lasanha de Frango 600g	2,45	505	1.239,52	0,96%
Lasanha de Frango 350g	1,51	213	321,26	0,25%
Lasanha de Carne 900g	3,08	624	1.920,96	1,49%
Lasanha de Carne 600g	2,37	433	1.025,41	0,80%
Lasanha de Carne 350g	1,45	102	147,58	0,11%
Lasanha de Quatro Queijos 900g	2,97	357	1.058,94	0,82%
Lasanha de Quatro Queijos 600g	2,39	242	578,91	0,45%
Lasanha de Quatro Queijos 350g	1,64	124	202,96	0,16%
Molho de Frango 350g	1,06	345	366,87	0,29%
Molho Bolonhesa 350g	1,36	246	334,81	0,26%
Molho de Cachorro-quente 350g	1,49	182	270,46	0,21%
Molho Quatro Queijos 350g	2,62	244	638,82	0,50%
Nhoque de Batata 500g	0,65	569	369,09	0,29%
Espaguete 500g	0,19	885	172,34	0,13%
Macarrão 500g	0,34	1939	650,09	0,51%
Talharim 500g	0,47	326	152,89	0,12%
Tortéi 500g	0,48	3391	1.634,94	1,27%
Agnoline 500g	2,18	1802	3.935,46	3,06%
Pizza Calabresa 500g	2,33	412	958,62	0,74%
Pizza Frango com Requeijão 500g	1,99	429	855,77	0,66%
Pizza Quatro Queijos 500g	2,16	345	745,14	0,58%
Pizza Filezinho 500g	1,16	337	391,17	0,30%
Mini Pizzas 500g	1,87	337	631,65	0,49%
Canelone de Milho sem Molho 1,9kg	2,17	132	285,95	0,22%
Canelone de Queijo sem Molho 1,9kg	2,55	4	9,31	0,01%
Canelone de Frango sem Molho 1,9kg	-1,94	76	-147,24	-0,11%
Fricassê de Frango 600g	1,95	43	83,75	0,07%
Canelone de Frango 1kg	2,45	101	247,68	0,19%
Canelone de Queijos 1kg	3,94	27	106,47	0,08%
Total			32.671,95	25,39%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa.