

CUSTEIO VARIÁVEL COMO INSTRUMENTO DO PROCESSO DECISÓRIO: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DE CULINÁRIA LIGHT*

VARIABLE COST AS AN INSTRUMENT OF THE DECISION-MAKING PROCESS: CASE STUDY AT LIGHT CULINARY COMPANY

Naiana Pavanelo dos Santos**

Ariel Behr***

RESUMO

A contabilidade se desenvolveu como uma ferramenta de gerenciamento e, nesse contexto, a gestão estratégica de custos pode gerar informações relevantes para o processo decisório nas organizações. Diante do exposto, o objetivo deste estudo foi apresentar informações gerenciais para o processo decisório em uma microempresa de culinária light com o uso do custeio variável. A presente pesquisa foi classificada como qualitativa, descritiva e como um estudo de caso. Os dados foram coletados por meio de entrevista, observação direta e análise documental. Na análise de dados, a técnica utilizada foi a análise de conteúdo. Para isso, foi apurado os custos de uma linha de produtos e estes foram examinados pela análise de custo-volume-lucro. Após, foram sugeridos indicadores de desempenho para a tomada de decisão gerencial com base na informação de custos gerada. Por fim, foi analisada a percepção dos gestores da empresa acerca da utilidade dos indicadores propostos. O estudo possibilitou que fossem geradas importantes informações para o processo decisório na empresa, tais como: rentabilidade e sazonalidade de produtos, ponto de equilíbrio contábil, alavancagem operacional, margem de segurança e participação da linha na receita total. Essas informações forneceram aos administradores uma visão ampla das variáveis de custos que influenciam seus resultados, possibilitando estimativas e simulações. Na opinião dos gestores, os indicadores de desempenho propostos contribuem para alocação dos recursos, monitoramento e avaliação, assim como para a sobrevivência do negócio. Os tipos de informações produzidas também podem ser úteis para outras empresas do ramo e para microempresas similares.

Palavras-chave: Custeio Variável. Custo-volume-lucro. Gestão Estratégica de Custos. Processo decisório.

ABSTRACT

Accounting has evolved as a management tool and, in this context, strategic cost management can generate relevant information for the decision-making process in organizations. Taking that into consideration, the objective of this study was to present managerial information for the decision making process in a light cooking small business company with the use of

* Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no segundo semestre de 2018, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

** Graduanda do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). (naianapavanelo@gmail.com).

*** Orientador. Doutor e Mestre em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS, do PPGA-UFRGS e do PPGCONT-UFRGS. (ariel.behr@ufrgs.br).

variable costing. The present research was classified as qualitative, descriptive and as a case study. Data were collected by means of interviews, direct observation and documentary analysis. To analyze data, content analysis technique was applied. For this, the costs of a product line were determined, examined by cost-volume-profit analysis. Afterwards, performance indicators for managerial decision making were suggested based on the generated cost information. Finally, the perception of the company managers about the usefulness of the proposed indicators was analyzed. The study enabled the generation of important information to be used in the company's decision-making process, such as: profitability and seasonality of products, accounting balancing point, operating leverage, safety margin and line participation in total revenue. Such information enabled managers to understand their business in a broader scope of the cost variables that influence their results, enabling estimates and simulations. According to the managers, the proposed performance indicators contribute to resource allocation, monitoring and evaluation, as well as to the survival of the business. The type of information produced can also be useful for other companies in the industry and for similar small business companies.

Keywords: Variable Costing. Cost-volume-profit. Strategic Cost Management. Decision-making process.

1 INTRODUÇÃO

Os primeiros registros contábeis encontrados datam da pré-história e nasceram da necessidade do homem de registrar e controlar os produtos da agricultura e da criação de animais (SCHMIDT, 2008). Apesar de ter mantido a sua função de registro, a contabilidade evoluiu juntamente com a sociedade e hoje a sua utilização vai além da escrituração. Com o surgimento do capitalismo industrial, a contabilidade também se desenvolveu como uma ferramenta de gerenciamento (PADOVEZE, 2015).

De acordo com Padoveze (2015, p. 9), a contabilidade gerencial “Surgiu da necessidade do gerenciamento contábil interno em função das novas complexidades dos processos de produção, objetivando informações para tomada de decisão”. Diferentemente da Contabilidade Financeira (ou Tradicional), que visa atender essencialmente as necessidades dos usuários externos, a contabilidade gerencial é relacionada com o fornecimento de informações para aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle de suas operações (PADOVEZE, 2010, p. 38). Para Atkinson et al. (2015), contabilidade gerencial é o processo de fornecer informação relevante, financeiras e não financeiras, para tomada de decisões, alocação de recursos, monitoramento, avaliação e recompensa por desempenho, aos usuários internos.

Muitas empresas são criadas e administradas sem fazer uso de uma gestão estratégica de custos adequada para o seu negócio específico. Segundo o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE (2016), a falta de planejamento e gestão dos negócios são alguns dos principais fatores que influenciam na falência das entidades. As pequenas empresas são as principais afetadas com a carência de planejamento e gestão, e consequentemente, representam a maior parcela das mortes de empresas (SEBRAE, 2016).

Considerando que a contabilidade se desenvolveu como uma ferramenta de gerenciamento, que pode auxiliar as entidades a manterem-se competitivas em um mercado globalizado, onde uma das principais causas da mortalidade de empresas no país é a falta de gestão de negócios, e uma vez que os preços dos produtos já não são definidos pelos custos incorridos e sim pelo mercado (MARTINS, 2010), a gestão estratégica de custos pode gerar informações relevantes para o processo decisório nas organizações.

Diante do exposto, a questão que norteia a presente pesquisa é: quais informações gerenciais para o processo decisório podem ser geradas em microempresa de culinária *light* com o uso do custeio variável? Para responder o questionamento proposto, o objetivo geral do estudo é apresentar as informações gerenciais para o processo decisório que podem ser geradas em uma microempresa de culinária *light* com o uso do custeio variável. Visando operacionalizar o objetivo geral, foram definidos os seguintes objetivos específicos: apurar o custo de uma linha de produtos de uma microempresa de culinária *light* com o uso do custeio variável; realizar a análise de custo-volume-lucro da linha de produtos; sugerir indicadores de desempenho para tomada de decisão gerencial com base na informação de custos gerada; analisar a utilidade das informações geradas percebida pelos gestores.

Tendo em vista que o planejamento e gestão de negócios influencia diretamente na sobrevivência ou morte das organizações (SEBRAE, 2016), o estudo de uma proposta de gestão estratégica de custos, em uma microempresa, se faz pertinente. Segundo o SEBRAE (2016), a taxa de mortalidade das empresas é de 23,4% nas empresas nascidas em 2012; nas microempresas, esse número sobe para 45%, representando uma porcentagem expressiva, uma vez que as ME representam 57,9% das empresas brasileiras. Além de ser um tema relevante para a sociedade, o estudo contribuirá para a boa administração da empresa selecionada, gerando subsídio de informações gerenciais à administração da organização.

A escolha de uma empresa de culinária *light* para o estudo é justificada pelo crescente consumo de alimentos saudáveis no Brasil nos últimos anos. De acordo com o estudo da agência de pesquisa Euromonitor (SEBRAE, 2017), o mercado de alimentação ligado à saúde e ao bem-estar cresceu 98% no país de 2009 a 2014. O setor movimentou US\$ 35 bilhões por ano no Brasil e é o quarto maior mercado do mundo (SEBRAE, 2017). Ainda que a pesquisa seja realizada em um segmento específico, os resultados obtidos podem ser relevantes como fonte de instrução para outras microempresas, que tenham características semelhantes à empresa estudada.

A apresentação do estudo foi estruturada em cinco seções, sendo a primeira delas a introdução. A segunda seção contém o referencial teórico do artigo, onde são abordados os principais conceitos contábeis pertinentes ao estudo, além dos estudos relacionados com a pesquisa. Na terceira seção, são relatados os procedimentos metodológicos utilizados e, na sequência, é evidenciada a análise dos dados obtidos. Por fim, na última seção, são apresentadas as considerações finais da pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Visando embasar o estudo proposto, nesta seção serão abordados os conceitos de gestão estratégica de custos e o custeio variável; análise custo-volume-lucro e seus indicadores; e os estudos relacionados com a pesquisa.

2.1 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS E O CUSTEIO VARIÁVEL

A contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que tem por objetivo a produção de dados para diversos níveis gerenciais da entidade, apoiando o planejamento, o desempenho, a tomada de decisão e o controle das operações (LEONE, 2009). Atickson et al (2015) afirma que as informações de custos podem ser úteis em decisões a respeito de questões de preço, de planejamento de produto, de orçamento, de avaliação de desempenho e de contratações. Para Martins (2010, p. 22), “O conhecimento dos custos é vital para saber se, dado o preço, o produto é rentável; ou, se não é rentável, se é possível reduzi-los (os custos)”. Decisões como terceirização de itens, retirada de produtos do mercado e compra de

equipamentos, entre inúmeras outras, também encontram grande apoio de informações de custos (BORNIA, 2010).

Nesse contexto, existem diferentes métodos de mensuração de custos, com objetivos distintos entre si. Segundo Padoveze (2010), método de custeamento do produto é o processo de identificar o custo unitário de um produto, partindo dos custos diretos e indiretos. Souza (2011) ressalta que a diversidade dos métodos de custeio tem sido pautada em função da necessidade de multiplicidade de informações direcionadas a atender as demandas dos usuários.

Um dos métodos de custeamento de produto é o custeio variável, no qual são atribuídos aos produtos somente os custos variáveis, uma vez que os custos fixos são considerados custos do período. Criou-se o custeio variável em razão da natureza dos custos fixos (invariabilidade), da arbitrariedade em seu rateio e da variação por unidade em função de oscilações do volume global, e por propiciar valores de lucro não muito úteis para fins decisórios (MARTINS, 2010). Apesar de sua relevância para o processo decisório, o custeio variável não é aceito pelo fisco, o que não impede o seu uso para fins gerenciais. Para Souza (2011), o custeio variável surgiu como uma alternativa de gerar informações de custos sem as “amarras” da legislação, de forma a melhor atender às necessidades dos gestores da organização.

2.1.1 Diferenciação dos custos fixos e variáveis

Uma das classificações mais usuais de custos é a divisão entre custos fixos e variáveis. Essa maneira de classificar os custos considera a relação entre o valor total de um custo e o volume de atividade numa unidade de tempo (MARTINS, 2010). Os custos fixos são custos que tendem a se manter constantes nas alterações do volume das atividades operacionais e que, de modo geral, são custos e despesas necessários para manter um nível mínimo de atividade operacional (PADOVEZE, 2015). Embora sejam denominados fixos, não necessariamente são custos com valores sempre iguais. Os custos variáveis, por sua vez, são os custos cujo montante em unidades monetárias varia na proporção direta das variações do nível de atividades (PADOVEZE, 2015).

2.1.2 Análise de custo-volume-lucro

A análise de custo-volume-lucro é um conjunto de procedimentos que determina a influência no lucro provocada por alterações nas quantidades vendidas e nos custos (BORNIA, 2010). Apoiando-se no método de custeio variável, a análise custo-volume-lucro é um instrumento de apoio à tomada de decisão que abrange os conceitos de margem de contribuição, ponto de equilíbrio, margem de segurança operacional e alavancagem operacional. Para Megliorini e Souza (2011), essas técnicas são importantes medidas e indicadores para avaliar a gestão da estrutura de ativos e da composição dos custos e despesas de uma empresa.

2.1.2.1 Margem de contribuição

Atkinson et al. (2015), Martins (2010) e Bornia (2010) definem que margem de contribuição (MC) é a diferença entre a receita e os custos variáveis incorridos. Ou seja, margem de contribuição é a parte da receita que sobra para cobrir os custos e despesas fixos e gerar o lucro (BORNIA, 2010). Assim, por meio da análise da margem de contribuição é possível distinguir quais produtos contribuem mais para gerar o resultado da empresa. O cálculo da margem de contribuição pode ser apresentado em seu valor total ou por unidade de

produto e, nesse caso, denomina-se margem de contribuição unitária (MCU). Padoveze (2010) afirma que a MC é um elemento fundamental para decisões de curto prazo. Para Bornia (2010), determinar a MC é relevante para indicar o *mix* de produtos que resultará na máxima rentabilidade que a entidade tem capacidade para obter.

2.1.2.2 Pontos de equilíbrio

O ponto de equilíbrio (PE) é o volume de atividade operacional no qual o lucro é zero. Em termos quantitativos, o ponto de equilíbrio evidencia qual o volume que a empresa precisa produzir ou vender, para pagar todos os custos e despesas fixas, além dos custos e despesas variáveis que são necessariamente gastos para produzir/vender o produto (PADOVEZE, 2010). O PE pode ser expresso em unidades físicas monetárias, conforme sugerido por Bornia (2010):

$$\begin{aligned} \text{PE em unidades físicas} &= \text{Custos Fixos} \div \text{Margem de Contribuição Unitária} \\ \text{PE em unidades monetárias} &= \text{Custos Fixos} \div \text{Razão de Contribuição} \end{aligned}$$

Para empresas que possuem um único produto, os conceitos de ponto de equilíbrio acima mencionados são de fácil entendimento e aplicação, e de grande valia (MARTINS, 2010). No entanto, considerando que a maioria das empresas possui mais de um produto com preços e custos distintos, o cálculo do PE torna-se complexo, tendo em vista as infinitas possibilidades de combinações de produtos que podem resultar em lucro nulo. De acordo com Megliorini e Souza (2011), para calcular o PE em empresas multi-produto deve-se atribuir valores unitários médios ponderados relativamente ao preço de venda e ao custo variável, levando em consideração a participação relativa de cada produto na composição do *mix* total da empresa.

2.1.2.3 Margem de segurança

A margem de segurança (MS) compreende a quantidade de produtos que é vendida acima ou abaixo do ponto de equilíbrio, ou seja, quanto mais positiva essa margem, maior será a segurança de que a empresa não incorra em prejuízos e maior será a parcela do faturamento destinada a gerar lucro (MEGLIORINI; SOUZA, 2011). Bornia (2010) sugere a seguinte expressão para calcular a MS:

$$\text{MS (\%)} = (\text{Vendas} - \text{Ponto de Equilíbrio}) \div \text{Venda}$$

Além da forma de índice (percentual), a margem de segurança também pode ser expressa de forma quantitativa, em unidades físicas ou monetárias. No entanto, na maioria dos casos, a forma percentual é a mais interessante, pois facilita a comparação com a receita total da empresa (BORNIA, 2010).

2.1.2.4 Alavancagem Operacional

Para Megliorini e Souza (2011, p. 92), “[...] a alavancagem mensura os efeitos decorrentes dos custos e despesas fixos no retorno para os proprietários de uma empresa nas situações em que ela aumenta ou reduz seu nível de atividades.”. Martins (2010) afirma que o valor que expressa a alavancagem operacional de uma empresa é dado pela divisão da porcentagem de acréscimo no lucro pela porcentagem de acréscimo no volume, entre dois períodos determinados. As empresas com estruturas de custos fixos em maiores proporções

têm alavancagem operacional mais elevada. Esse impacto de maior participação dos custos fixos na estrutura de custo total das empresas provoca uma maior dimensão ao risco operacional dos negócios (MEGLIORINI; SOUZA; 2011).

2.2 ESTUDOS RELACIONADOS

Mosqueda, Camacho e Correa (2014) buscaram apresentar um instrumento de apoio à tomada de decisão com base no modelo de análise custo-volume-lucro, voltado para gestores de MPEs. O “Simulador de Orçamento do Setor Industrial para MPEs”, formulado no *software* Excel, foi aplicado a 23 instalações industriais da zona de Laja-Bajío, no estado de Guanajuato, no México. De acordo com os autores, o simulador permitiu que os usuários internos visualizem os efeitos das decisões de preço, volume e *mix* de produtos nos lucros da empresa e este modelo pode ser adaptado e adotado para e por outros negócios e países. Os resultados do estudo concluíram que utilizar o simulador pode auxiliar na continuidade e crescimento do negócio, assegurando uma vantagem competitiva à entidade, em comparação com as empresas que não o utilizam.

No estudo de Mendonça, Gonçalves e Machado (2015), o objetivo foi elaborar para MPEs do segmento de *Self-Service*, uma ferramenta de apuração de custos com a função de auxílio no processo decisório, tendo como base o custeio marginal variável. A pesquisa foi realizada por meio de uma pesquisa-ação realizada em um restaurante na cidade de Minas Gerais e a ferramenta de apuração foi desenvolvida por meio do *software* Excel. Os dados foram analisados de forma a criar fluxos de informações e processos, possibilitando assim a elaboração de uma metodologia direcionada para a gestão na apuração dos custos. Foram criadas planilhas de indicadores que permitem controlar estoques, levantar os custos variáveis e custos indiretos, assim como simulações de margem de contribuição, utilizando, por exemplo, preços praticados no mercado ou com base nos custos incorridos.

Castro et al. (2015) tiveram como objetivo de pesquisa traçar diretrizes para que as micro e pequenas empresas utilizem um sistema de custo adequado ao seu negócio e que possibilite a tomada de decisões assertivas. Por meio de estudo documental realizado, os autores concluíram que os sistemas de custeio são muito eficientes para a tomada de decisão, uma vez que proporciona informações tempestivas e auxilia o gestor a conhecer a sua cadeia de valor como um todo, além de aumentar a chance de continuidade do negócio, sendo um fator decisivo para ofertar um produto de qualidade a um preço competitivo. Ressalta-se no estudo que é necessário que os sistemas de custeio sejam adaptados para as necessidades de cada entidade.

Alves (2015) afirma que a utilização da informação contábil no processo de tomada de decisão é um fator determinante para o sucesso das microempresas. Por esse motivo, o objetivo do autor foi estudar os fatores que limitam a utilização da informação contábil no processo de decisório das microempresas e investigar a sua relação com os fatores de insucesso nessas organizações. A metodologia utilizada foi de natureza quantitativa, por meio de um questionário dirigido a contadores de microempresas portuguesas. Demonstrou-se na pesquisa que a informação contábil é importante para a tomada de decisão das microempresas, porém, a utilização desse tipo de informação é limitada pelos gerentes. Essa limitação ocorre em razão da falta de capacidade de interpretação da informação contábil e do não reconhecimento dos benefícios inerentes à sua utilização nas decisões empresariais, por parte dos gestores. Além disso, o autor constatou que existe uma relação positiva entre os fatores de insucesso e os fatores que limitam a utilização da informação contábil no processo de tomada de decisão de microempresas.

Colpo et al. (2015) destacam a importância das microempresas para o desenvolvimento social e econômico de um país. Os autores realizaram um estudo de caso

com uma microempresa do ramo de fabricação de chinelos, onde buscaram analisar as técnicas de análise de custo-volume-lucro (CVL) como instrumento de apoio a tomada de decisão. Como resultados, a pesquisa indicou que a análise CVL é capaz de apoiar decisões gerenciais com relação a produção e a venda, fazendo com que a empresa esteja competitiva no mercado e contribuindo para o seu crescimento e sustentabilidade.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada foi delimitada por meio de três categorias: pela forma de abordagem do problema, de acordo com seus objetivos e com base nos procedimentos técnicos utilizados. A escolha das referidas tipologias se justifica por estas serem mais adequadas às pesquisas da área de conhecimento contábil. No que se refere à forma de abordagem do problema, a presente pesquisa é considerada qualitativa. Para Raupp e Beuren (2006, p. 92), “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”. Por ser um estudo de uma situação real, dinâmica e complexa, que envolve diversas variáveis, a pesquisa elaborada enquadra-se nessa abordagem.

Quanto aos objetivos, o estudo é classificado como descritivo. Para Raupp e Beuren (2006, p. 81), “[...] descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos”. A pesquisa visou identificar, relatar, comparar e analisar os custos da empresa selecionada, o que a configura como descritiva.

No que tange aos procedimentos técnico utilizados, a pesquisa é caracterizada como um estudo de caso, uma vez que se trata de uma única empresa a ser estudada em seu contexto. A principal característica do estudo de caso é o estudo aprofundado de determinado caso específico (RAUPP; BEUREN, 2006). Para Yin (2015), o estudo de caso é uma investigação empírica onde se investiga profundamente um fenômeno contemporâneo (o “caso”) em seu contexto real.

Visto que se trata de um estudo aprofundado, o estudo de caso requer diversas técnicas de coleta de dados. A vantagem mais importante do uso de múltiplas fontes de evidências é a triangulação dos dados, desenvolvendo linhas convergentes de investigação (YIN, 2015). Foram utilizadas na pesquisa três fontes de evidência: entrevistas semiestruturadas com os proprietários da entidade; observações diretas das atividades da empresa; análise documental de diversos documentos da entidade, tais como: documentos administrativos, notas fiscais, extratos bancários, etc. No apêndice A foram relacionadas as principais rotinas observadas na empresa e nos apêndices B e C foram listadas as perguntas realizadas nas entrevistas com os proprietários.

A pesquisa foi efetuada tendo como base os custos incorridos no segundo semestre do exercício de 2017 e no primeiro semestre do exercício de 2018, de uma linha de produtos da empresa, que é produzida e vendida para estabelecimentos de uma franquia de restaurantes de comida saudável. A linha em questão foi escolhida para a realização do estudo por ser a que mais gera receita para a empresa, além de ser gama de produtos que se possui informações contábeis mais completas e precisas, possibilitando assim uma análise com confiabilidade.

A técnica utilizada para a análise de dados foi a análise de conteúdo. Para Bardin (2010), a análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das comunicações, em que se busca, por meio de procedimentos sistemáticos, obter indicadores (qualitativos ou não) que permitam a realização de inferência de conhecimentos. A interpretação relacionada à análise de conteúdo dos dados foi realizada na análise da apuração do custeio variável e da relação custo-volume-lucro (tendo como fonte de dados a documentação e a observação direta), bem como interpretando as respostas das entrevistas realizadas. A partir das informações apuradas

pela análise de custo-volume-lucro, e com a realização da entrevista inicial, foram propostos indicadores de desempenho apropriados aos interesses da empresa.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Tendo em vista o objetivo proposto pelo estudo, esta seção destina-se a apresentar as análises referentes aos custos da empresa selecionada e identificar as contribuições para o processo decisório de seus gestores, provenientes das informações geradas. Para melhor apresentação, a seção foi segregada a partir dos seguintes tópicos: breve contextualização da empresa, apresentação da estrutura de seus custos, aplicação dos conceitos de margem de contribuição, ponto de equilíbrio, margem de segurança e alavancagem operacional, sugestões de indicadores de desempenho e, por fim, a análise da relevância das informações geradas para a tomada de decisão na organização.

4.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

O estudo de caso foi realizado em uma empresa de culinária *light*, sediada em imóvel alugado no bairro Petrópolis, em Porto Alegre - RS. A microempresa iniciou suas atividades em junho de 2016 e, inicialmente, foi idealizada para ser um comércio de alimentos saudáveis gourmet. No entanto, além de atender os consumidores finais, a empresa atualmente fornece produtos para lojas e restaurantes voltados para a alimentação saudável. A entidade possui um cardápio com cerca de 100 produtos, que podem ser adquiridos via site ou na própria sede. Para produzi-los, a organização conta com duas funcionárias. É mantido um estoque mínimo e não há perdas de produtos, pois estes são armazenados e vendidos congelados.

Entre os clientes da empresa, o que mais gera receita no presente momento é uma rede de franquias de restaurante, para a qual são fornecidos 8 produtos, sendo eles três opções de sopas, duas variedades de lasanhas e três sabores de pizza. Por ser o principal cliente do negócio, a análise de custos se ateve a linha de produtos fornecida para este comprador. O pagamento das vendas, no caso desse cliente, é efetuado por meio de boleto bancário e lhe é concedido o prazo de 15 dias para a quitação. A entrega dos produtos é realizada pelos sócios da empresa, em veículo próprio, sendo o principal custo de entrega o gasto com combustível.

4.2 ESTRUTURA DE CUSTOS

Os custos variáveis são aqueles que estão intimamente relacionados com a produção e crescem com aumento do nível de atividade da empresa, ao contrário dos custos fixos, que independem do nível de atividade da empresa no curto prazo (BORNIA, 2010). Na análise da linha de produtos escolhida, foram considerados como custos variáveis os valores referentes aos custos das matérias-primas e embalagens, e como despesas variáveis os impostos sobre as vendas. Para mensurar os custos dos ingredientes e embalagens, o estoque de compras foi avaliado pelo método da média ponderada. Quanto ao regime de tributação, a empresa era optante pelo Lucro Presumido até o fim de 2017. No referido período, as alíquotas de PIS, COFINS, IRPJ, CSLL e ICMS pelo Lucro Presumido totalizavam 17,93% sobre a receita. No entanto, houve compensação de créditos de ICMS no período, fazendo com que esse percentual variasse de mês para mês. A partir de 2018, a empresa passou a ser tributada pelo Simples Nacional e a pagar uma alíquota única (2,64%), que contempla todos os impostos sobre vendas. A empresa está enquadrada no ANEXO I da Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006).

Os demais custos e despesas foram alocados como fixos. O critério de rateio utilizado para determinar a parcela dos custos/despesas fixas que é correspondente à linha de produtos

em questão foi a sua porcentagem de participação na receita bruta da empresa por mês. O total de custos fixos provenientes dessa linha de produtos, nos 12 meses em que o estudo se baseou, foi de R\$46.460,30. Os custos fixos mais significativos da empresa são os custos com pessoal, com aluguel e com energia elétrica, que representam juntos 57,87% dos custos e despesas fixas no período.

Os custos com pessoal, apesar de não terem o mesmo valor em todos os meses do período, são considerados fixos, uma vez que a necessidade de contratar mais um funcionário só ocorre se a empresa ampliar significativamente a sua produção. Bornia (2010) argumenta que custos que são fixos considerando-se um certo período podem variar em um prazo maior. Outras despesas e custos que também variaram em valores nesse intervalo de tempo, como fretes de compras de matéria-prima, também foram classificados como fixos, uma vez que a variação foi independente ao aumento ou diminuição das vendas.

4.3 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

Busca-se nessa subseção identificar a Margem de Contribuição - MC de cada produto, fornecendo informações acerca de seus custos variáveis e de sua contribuição para cobrir os custos fixos e gerar o lucro da empresa, possibilitando assim, comparações entre produtos para que se tomem decisões assertivas quanto ao *mix*. Para calcular a margem de contribuição basta diminuir os custos e despesas variáveis do montante da receita (BORNIA, 2010). No quadro 1 foram evidenciados os cálculos de MC total de cada produto.

Quadro 1 – Margem de Contribuição Total do Período - 07/2017 a 06/2018

Produto	Receita de Vendas	(-) Custos e Despesas Variáveis	(=) MC
Creme de abóbora	R\$12.048,00	-R\$3.324,75	R\$8.723,25
Creme de batata doce	R\$7.623,00	-R\$2.263,85	R\$5.359,15
Creme de mandioquinha	R\$8.168,00	-R\$2.492,74	R\$5.675,26
Lasanha de berinjela	R\$4.684,50	-R\$1.263,13	R\$3.421,37
Lasanha de legumes e frango	R\$4.578,00	-R\$1.206,00	R\$3.372,00
Pizza 4 queijos	R\$3.204,50	-R\$957,78	R\$2.246,72
Pizza de frango com brócolis	R\$19.741,00	-R\$6.410,47	R\$13.330,53
Pizza margheritta	R\$17.166,00	-R\$5.671,64	R\$11.494,36
Total	R\$77.213,00	-R\$23.590,36	R\$53.622,64

Fonte: elaborado a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

O quadro 1 demonstra que os produtos que geraram mais receita para a empresa no período foram a pizza de frango com brócolis e a pizza margheritta. No entanto, a elevada diferença de receita gerada por esses produtos em comparação aos outros não se deve somente ao seu maior número maior de vendas, mas também ao fato de que inicialmente a empresa só fornecia esses dois produtos ao cliente. Os demais produtos passaram a ser fornecidos em 03/2018, o que dificulta a comparação entre as MC. Por esse motivo, o *mix* da empresa foi calculado considerando a quantidade média ponderada vendida por mês de cada produto, conforme demonstrado na tabela 1.

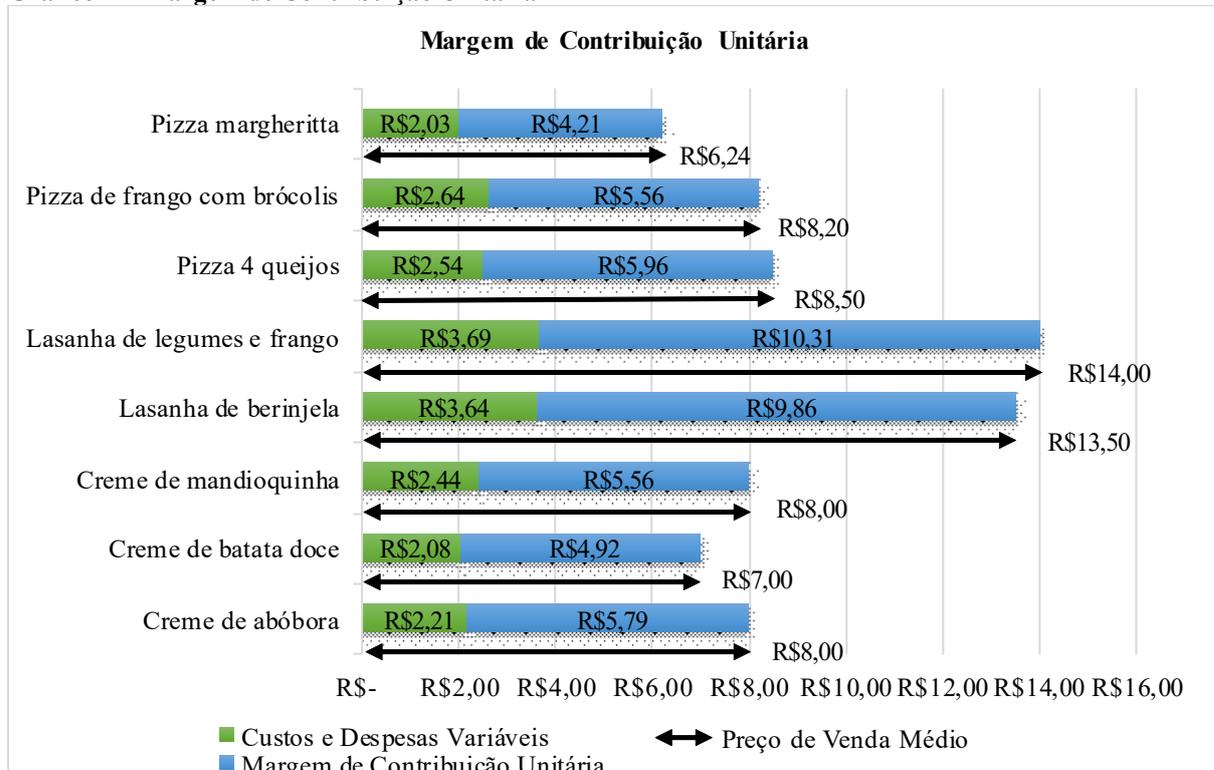
Tabela 1 – Mix de Produtos por Quantidade Média Vendida

Produto	Quantidade Média Vendida/Mês	Mix
Creme de abóbora	251	19,68%
Creme de batata doce	182	14,23%
Creme de mandioquinha	170	13,34%
Lasanha de berinjela	58	4,53%
Lasanha de legumes e frango	55	4,27%
Pizza 4 queijos	126	9,85%
Pizza de frango com brócolis	202	15,84%
Pizza margheritta	233	18,25%
Soma Quantidade Média Vendida	1276	100,00%

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

Calculando o *mix* de produtos conforme a média ponderada de vendas, a participação entre os produtos se mostra mais distribuída. No entanto, a pizza de frango com brócolis e a pizza margheritta ainda estão entre os produtos mais vendidos da empresa, acompanhados do creme de abóbora. Os cremes, apesar de serem comercializados somente no inverno, têm boa participação no *mix* da empresa, pois nessa época do ano as suas vendas superam todos os outros produtos. Observa-se também que os produtos com menor quantidade média vendida são as lasanhas, com participação na casa dos 4%, cada.

Por meio do cálculo da Margem de Contribuição Unitária – MCU, que nada mais é do que o cálculo do preço do produto dividido por seus custos variáveis unitários, é possível avaliar quais produtos serão mais benéficos para a organização se produzidos em maiores quantidades (BORNIA, 2010). No gráfico 1 verifica-se a MCU de cada produto.

Gráfico 1 – Margem de Contribuição Unitária

Fonte: elaborado a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

Como exposto no gráfico 1, todos os produtos possuem MCU positiva. A pizza margheritta, que é segundo produto com maior participação no *mix*, é o produto com menor

MCU. Apesar disso, o produto gera importante contribuição para o lucro da empresa, uma vez que é vendido durante o ano todo, não sendo prejudicado com a sazonalidade, como é o caso dos cremes e lasanhas. Por sua vez, as MCU dos dois sabores de lasanha apresentaram resultados elevados em relação aos outros produtos, contribuindo unitariamente com, no mínimo, 65% de margem a mais que os demais. Contudo, como visto anteriormente, são os dois produtos menos vendidos pela entidade. Valendo-se dessas informações, a empresa pode tomar medidas para incentivar a venda de lasanhas, como negociar preços com o cliente em compras com quantidades mais elevadas dos produtos em questão, uma vez que mesmo concedendo descontos a MCU das lasanhas consegue manter-se maior que as demais.

4.4 PONTO DE EQUILÍBRIO

Esta subseção se propõe a gerar informações acerca do ponto de equilíbrio da linha de produtos, ou seja, do ponto em que o lucro da empresa é nulo. O Ponto de Equilíbrio – PE em unidades físicas é encontrado por meio da divisão do custo fixo pela Margem de contribuição Unitária - MCU (BORNIA, 2010). No caso da empresa escolhida, que é multiprodutora, há a necessidade de se utilizar valores médios ponderados relativamente à MCU para efetuar o cálculo (MEGLIORINI; SOUZA, 2011). Para tanto, multiplica-se a MCU de cada produto pela sua respectiva participação no *mix*, obtendo-se assim, a MCU média ponderada. Após, soma-se as MCU ponderadas dos produtos e aplica-se na fórmula do PE, conforme demonstrado no quadro 2:

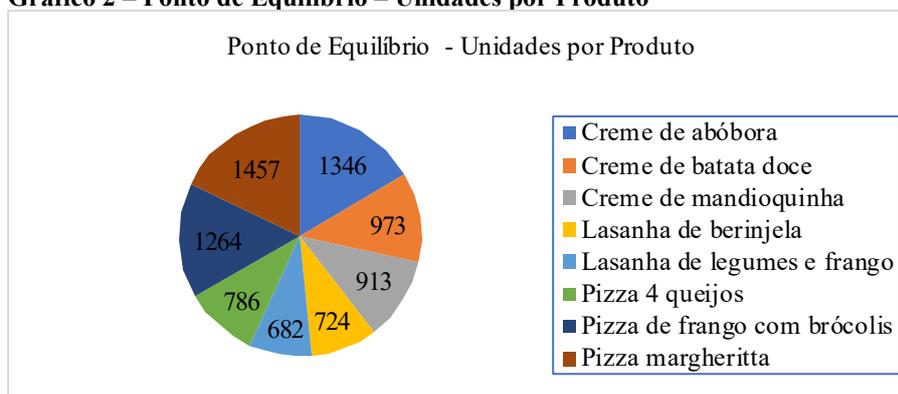
Quadro 2 – Ponto de Equilíbrio – Unidades Físicas e R\$

Custo Fixo (1)	R\$ 46.460,30
MCU Ponderada (2)	R\$ 5,70
(1) ÷ (2) = PE em unidades físicas (3)	8145
Preço de Venda Ponderado (4)	R\$ 8,12
(3)x(4) = PE em R\$	R\$ 66.156,62

Fonte: elaborado a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

Portanto, para chegar ao lucro zero com a linha de produtos em questão, a empresa precisa vender 8.145 unidades de produtos e ter uma receita de R\$66.156,62. De acordo com Megliorini e Souza (2011), para apurar qual a quantidade de cada produto deve ser vendida para chegar ao PE, este deve ser multiplicado pela participação no *mix* de cada produto. No gráfico 2, demonstra-se a combinação de produtos que chega ao lucro zero de acordo com o *mix* da empresa.

Gráfico 2 – Ponto de Equilíbrio – Unidades por Produto



Fonte: elaborado a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

Assim, o gestor pode ter o controle de quantas unidades de cada produto precisam ser vendidas para alcançar o ponto de equilíbrio. Se o *mix* de produtos ou qualquer outra variável do cálculo se alterar, como a MCU, o PE também muda, por esse motivo se torna importante que a empresa revise o seu cálculo periodicamente. O PE pode ser útil como um parâmetro para apoiar decisões referentes a possíveis investimentos ou definições de metas de vendas e metas de reduções de custos, por exemplo.

4.5 MARGEM DE SEGURANÇA

A presente subseção tenciona aplicar o conceito de margem de segurança, para mensurar a porcentagem de vendas realizadas acima do ponto de equilíbrio. O quadro 3 apresenta os dados referentes à margem de segurança no intervalo de tempo analisado. Por terem sido utilizados valores médios ponderados para o cálculo do *mix* da empresa e, posteriormente, para o cálculo do PE, o valor da margem de segurança apresenta valores aproximados, tendo em vista que cada produto não foi vendido na porcentagem exata do *mix* determinado.

Quadro 3 – Margem de Segurança Operacional

Descrição	Volume	R\$	%
Quantidade Total	9886	R\$ 80.294,64	100%
Quantidade no Ponto de Equilíbrio	8145	R\$ 66.156,62	82,39%
Margem de Segurança Operacional (MSO)	1741	R\$14.138,02	17,61%

Fonte: elaborado a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

Pode-se observar que, de acordo com os valores médios ponderados relativos ao *mix*, a empresa vendeu 1741 unidades acima do ponto de equilíbrio, alcançando uma margem de segurança de 17,61%, o que significa dizer que mesmo se reduzisse suas unidades vendidas em 17,61%, não haveria prejuízo. A margem de segurança proporciona uma estimativa que, além de medir a parcela de lucro que a empresa tem, pode contribuir para a prevenção de possíveis prejuízos futuros. Em posse dessa informação, os gestores da empresa podem mensurar o quanto a empresa pode suportar a diminuição das vendas sem ter déficit, em períodos de baixa, como é o caso dos meses de verão para a empresa.

4.6 GRAU DE ALAVANCAGEM OPERACIONAL

O objetivo da seção é analisar o Grau de Alavancagem Operacional – GAO da entidade e identificar como decisões em relação ao GAO podem influenciar os resultados da organização. O GAO mede a possibilidade de acréscimo do lucro total pelo aumento da quantidade vendida, buscando maximizar o uso dos custos e despesas fixas (PADOVEZE, 2015). Seu cálculo é dado pela divisão da porcentagem de acréscimo no lucro entre um período e outro, pela porcentagem de acréscimo no volume entre esses dois períodos (MARTINS, 2010). No quadro 4, comparando o lucro e o volume do segundo semestre de 2017 com o primeiro semestre de 2018, observa-se que a empresa está alavancada, com GAO = 3,01.

Quadro 4 – Grau de Alavancagem Operacional

Descrição	Semestre		Porcentagem de acréscimo de (1) para (2)	GAO
	2017/2 (1)	2018/1 (2)		
Lucro do Período	-R\$1.830,40	R\$10.600,39	679%	3,01
Volume do Período (unidades)	3039	9886	225%	

Fonte: elaborado a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

Operar com GAO de 3,01 significa dizer que para cada 1% de aumento nas unidades vendidas, a empresa aumenta seu lucro em 3,01%. Portanto, se a empresa seguir o seu padrão de crescimento atual, poderá ampliar seus lucros nos próximos períodos. No entanto, por estar operando de forma alavancada, o risco operacional é mais alto em comparação a estruturas de custos fixos mais enxutas. Uma vez que a empresa é atingida pela sazonalidade, a alta carga de custos fixos pode prejudicar seus resultados. Nos meses de verão, quando as vendas de sopas e lasanhas não ocorrem, aumenta o risco de a empresa incorrer em prejuízo.

4.7 INDICADORES DE DESEMPENHO

Esta seção pretende sugerir indicadores de desempenho que possam dar apoio ao processo decisório na empresa, considerando os fatores que são mais relevantes na gestão estratégica de custos de uma microempresa de culinária. Para Padoveze (2015), indicadores de desempenho são um conjunto de medidas financeiras e não financeiras que servem como metas a serem alcançadas ou superadas, para controle do desempenho da empresa. No quadro 5 estão elencadas 5 sugestões de indicadores de desempenho para auxiliar à tomada de decisão dos usuários internos.

Quadro 5 – Indicadores de Desempenho

Nº	Indicador	Descrição
1	Margem de Contribuição Unitária	Indicador que evidencia quanto cada produto contribui unitariamente para cobrir os custos fixos e gerar o lucro da empresa.
2	Compras de insumos com valor acima do preço médio	Indicador que demonstra quantas compras de determinado insumo foram realizadas com preço mais elevado do que o preço médio pago pela empresa nas compras desse insumo em um período estipulado de tempo.
3	Vendas por época do ano de cada produto	Indicador que mede a sazonalidade de cada produto, por meio do cálculo do número de vendas por época do ano.
4	Participação na receita total da empresa	Indicador que expressa qual a porcentagem de participação da linha de produtos estudada na receita total da empresa.
5	Ponto de equilíbrio por dia	Indicador que demonstra se a empresa está vendendo, por dia, a quantidade necessária para alcançar o ponto de equilíbrio no mês. É calculado pela divisão do ponto de equilíbrio pelo número de dias úteis no mês.

Fonte: elaborado a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

A primeira sugestão de indicador é a margem de contribuição unitária, já citada anteriormente, que fornece informações acerca da rentabilidade dos produtos e possibilita

assim que sejam traçadas estratégias de reduções de custos, retirada de produtos do mercado, incentivos de vendas, entre outros. O indicador 2, compras de insumos com valor acima do preço médio, tem como objetivo o maior controle dos custos variáveis, possibilitando que a empresa identifique possíveis distorções em relação as metas de custos estabelecidas. O terceiro indicador, vendas por época do ano de cada produto, auxilia no monitoramento da sazonalidade dos produtos, afim de possibilitar o planejamento de estratégias para os meses em que as vendas ocorrem em menor volume. Uma vez que na linha de produtos pesquisada, 5 dos 8 produtos são vendidos apenas no inverno, a empresa pode usar o indicador como parâmetro para projetar seu fluxo de caixa e averiguar se os meses de maior venda serão suficientemente lucrativos para compensar os meses de baixa.

O quarto indicador sugerido, participação na receita total da empresa, permite que os gestores avaliem, por exemplo, se é mais rentável trabalhar como comércio, como equivalente a indústria, ou manter as duas atividades. Caso as vendas para a rede de restaurantes esteja compondo grande parcela de sua receita, a empresa pode avaliar se vale a pena manter-se também como comércio, uma vez que não necessitando da estrutura comercial, os custos fixos poderiam ser reduzidos. Por fim, o indicador 5, PE por dia, visa traçar uma meta mínima diária de vendas para que a empresa não incorra em prejuízo e tenha um maior controle de como está sendo sua performance ao longo do mês. Avaliar essa métrica diariamente pode tornar mais rápida a reação de traçar estratégias para reverter um possível quadro desfavorável.

4.8 IMPORTÂNCIA DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS GERADAS PARA O PROCESSO DECISÓRIO

Diferentemente do ambiente externo à organização, que não pode ser controlado, o ambiente interno de uma empresa possibilita que se gerencie variáveis a fim de alcançar os resultados desejados. Para isso, é necessário que os gestores tomem decisões, que devem ser alicerçadas em informações relevantes, tempestivas e confiáveis (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2008), além de estas serem constantemente monitoradas e ajustadas. O presente estudo possibilitou, por meio do custeamento da linha de produtos, da análise custo-volume-lucro e de sugestões de indicadores de desempenho, que fosse gerada uma gama variada de informações para a gestão da empresa caso desse estudo.

As informações fornecidas são importantes para as decisões pois servem como métricas, possibilitam simulações e garantem ao usuário interno uma visão ampla da empresa, de seus pontos fortes e de suas limitações. De acordo com os sócios, em entrevista realizada após a apresentação dos indicadores de desempenho propostos, o seu uso pode contribuir para “diminuir custos, decidir quais produtos manter no cardápio, auxiliar no planejamento das compras e nas escolhas dos fornecedores, ajudar a prever a necessidade de caixa, possibilitar uma rápida reação se o volume de vendas diário estiver baixo [...]”. Segundo os proprietários, as informações de custos são úteis para alocação dos recursos, em decisões como as de investimentos; no monitoramento e avaliação, pois os indicadores “permitem que se cheque e se compare o desempenho da empresa constantemente”. Além disso, os gestores afirmaram que as informações fornecidas podem contribuir para a sobrevivência da empresa, uma vez que estas “auxiliam a gerir os custos de maneira mais eficiente”. Ressalta-se que os indicadores de desempenho sugeridos são apenas algumas das possibilidades de medição das informações de custos. Portanto, partindo das informações expostas no estudo, novas possibilidades de manipulá-las e filtrá-las podem ser desenvolvidas, para atender às necessidades da organização.

Os achados da pesquisa tiveram semelhanças com os de estudos relacionados citados na seção 2.2. Assim como nas pesquisas de Mendonça, Gonçalves e Machado (2015) e Colpo et al. (2015), por meio da análise de custos foi possível fazer um diagnóstico da empresa e,

partindo desse diagnóstico, tornou-se viável que se tomem decisões otimizadas para a melhora de seus resultados. Também foi constatado pela pesquisa que as informações de custos podem contribuir para o crescimento e sobrevivência da empresa, como nos estudos de Mosqueda, Camacho e Correa (2014), Castro et al. (2015) e Alves (2015).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa buscou apresentar as informações gerenciais para o processo decisório que podem ser geradas em uma microempresa de culinária *light* com o uso do custeio variável. Para alcançar o objetivo geral foi apurado o custo de uma linha de produtos, realizada a análise de custo-volume-lucro, sugeridos indicadores de desempenho para a tomada de decisão gerencial com base nas informações de custos e, posteriormente, foi analisada a utilidade das informações geradas para o gestor, conforme demonstrado na seção 4 do estudo.

Diante da análise dos dados, verificou-se que são múltiplas as informações gerenciais que podem ser fornecidas pela análise de custos. Com a análise custo-volume-lucro e as sugestões de indicadores de desempenho, pode-se obter informações acerca do comportamento dos custos da empresa, saber quais produtos são rentáveis, quais têm maiores margem de contribuição total ou unitária, qual a quantidade de produtos que precisa ser vendida para chegar ao ponto de equilíbrio, quanto a empresa vendeu acima do ponto de equilíbrio, qual o grau de alavancagem da empresa, quantas compras de insumos tiveram valor acima do preço médio, qual a sazonalidade dos produtos, qual a participação da linha de produtos na receita da empresa, qual é o valor diário que a empresa precisa vender para não ter prejuízo, entre outras. Essas informações podem dar apoio a decisões como de possíveis reduções de custos, terceirização de serviços, produção ou não de um produto, incentivos de vendas, política de descontos, investimentos, contratações, seleção de fornecedores, projeção de fluxo de caixa e metas de vendas. No entanto, as possibilidades de manuseio dos dados de custos não se limitam ao formato exposto na pesquisa. Partindo das informações evidenciadas, outras podem ser extraídas, para atender às necessidades da organização.

A pesquisa trouxe contribuições relevantes para a gestão da empresa, uma vez que as informações geradas concedem ao decisor uma visão ampla das variáveis de custos que podem influenciar seus resultados, possibilitando estimativas e simulações, e ajudando a prever impactos de possíveis mudanças em seus custos. De acordo com os sócios, essas informações podem contribuir para diminuição de custos, decisões de cardápio, planejamento de compras, escolhas de fornecedores, projeções de fluxo de caixa e gerenciamento da quantidade vendida diariamente. Para os gestores, os indicadores sugeridos são importantes para alocação dos recursos, monitoramento e avaliação, assim como para a continuidade do negócio. Essas contribuições também podem ser pertinentes para outras empresas do mercado de alimentação saudável e para microempresas que tenham similaridades com a estrutura de custos da entidade que foi caso desse estudo. Em relação ao contexto acadêmico, a pesquisa reafirmou que a gestão estratégica de custos gera importantes contribuições para a boa administração das empresas e que o uso de indicadores de desempenho pode ser útil para suprir a necessidade de informações das entidades.

O estudo teve como limite o fato de terem sido inseridos novos produtos ao *mix* da empresa nos últimos três meses do período analisado, pois os produtos adicionados têm vendas sazonais e não foi possível analisar o comportamento desses itens durante um ano inteiro. Por esse motivo, foram utilizados valores médios ponderados para cálculo do *mix* e dos indicadores da análise de custo-volume-lucro, o que possibilita que se calcule valores aproximados, mas não exatos, como ocorreu no cálculo da margem de segurança. Para obter resultados mais precisos, a pesquisa poderia ser repetida após o período de vendas dos produtos mencionados já possibilitarem a análise do seu comportamento estacional. Outra

sugestão de estudo futuro é a replicação da presente pesquisa em uma microempresa de outro segmento, gerando assim informações mais diversificadas para as microempresas, posto que estas ainda são as entidades mais carentes de informações de qualidade para o processo decisório.

REFERÊNCIAS

ALVES, D. F. L. **A informação contabilística no proceso de tomada de decisão de microempresas.** 2015. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças) - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Instituto Politécnico do Porto. Porto, 2015.

ATKINSON, A. et al. **Contabilidade Gerencial.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo.** 4. ed. São Paulo: Edições 70, 2010.

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

BRASIL, **Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006.** Dispõe sobre o estatuto nacional da microempresa e empresa de pequeno porte. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm> Acesso em 28. out. 2018.

CASTRO, C. O. et al. A gestão estratégica de custos como diferencial competitivo para micro e pequenas empresas. **Gestão em Foco**, Amparo, v. 7, p. 1-11, 2015.

COLPO, I. et al. Análise do custo-volume-lucro auxiliando na tomada de decisão: o caso de uma microempresa. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, São Paulo, v. 9, n. 3, p. 22-36, set./dez. 2015.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Conceitual Básico, CPC 00**, de 11 de janeiro de 2008. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>> Acesso em 10. nov. 2018.

LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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

MEGLIORINI, E.; SOUZA, M. A. de. Relação custo-volume-lucro e alavancagem operacional. In: PARISI, Cláudio. MEGLIORINI, Evandir (Org.). **Contabilidade gerencial.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 79-98.

MENDONÇA, F.; GONÇALVES, G. V.; MACHADO, E. V. Metodologia de custeio para restaurantes self-service. In: Congresso Nacional de Excelência em Gestão, 11. 2015, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: 2015. Disponível em: <http://www.inovarse.org/sites/default/files/T_15_175_1.pdf> Acesso em 17 jun. 2018.

MOSQUEDA, R. E.; CAMACHO, M. J. A.; CORREA, J. E. L. Toma de decisiones en las PYMES mexicanas: el valor estratégico de un simulador presupuestario de tipo industrial. **Tec Empresarial**, Cartago, v. 8, n. 2, p. 7-18, ago./out. 2014.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial** - um enfoque em sistema de informação contábil. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria**: estratégica e operacional. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2015.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 76-97.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. dos. **História da contabilidade**: foco na evolução das escolas do pensamento contábil. São Paulo: Atlas, 2008.

SEBRAE. **Segmento de alimentação saudável apresenta oportunidades de negócio**. 2015. Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/segmento-de-alimentacao-saudavel-apresenta-oportunidades-de-negocio,f48da82a39bbe410VgnVCM1000003b74010aRCRD>> Acesso em 03 jun. 2018.

SEBRAE. **Sobrevivência das empresas no Brasil**. 2016. Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/sobrevivencia-das-empresas-no-brasil-relatorio-2016.pdf>> Acesso em 03 jun. 2018.

SOUZA, M. A. de. Mensuração e custeio: fundamentos de custos para gestão. In: PARISI, Cláudio. MEGLIORINI, Evandir (Org.). **Contabilidade gerencial**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 30-78.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

APÊNDICE A – Observações Diretas

Rotina	Observações
Vendas	As vendas da linha de produtos são realizadas pelo site, após são gerados o boleto bancário para pagamento e a nota fiscal de venda.
Compras	A empresa faz compras de acordo com a necessidade de produção. Alguns itens, que têm prazo maior para entrega, são comprados com uma semana de antecedência. Os demais são adquiridos na véspera da produção de determinado produto.
Produção	A produção da linha de produtos em questão é iniciada após o recebimento do pedido. Duas funcionárias e a sócia são responsáveis pelo processo produtivo. Em um dia, a capacidade de produção é de até 4 receitas, dependendo de quantas unidades de produto serão produzidas. Após produzidos, os itens são levados a um ultracongelador e depois transferidos para os freezers.
Estoque	A empresa mantém um estoque mínimo de cada produto, armazenados em freezers da área comercial. O controle é feito pelo <i>software</i> Excel.

APÊNDICE B – Entrevista Inicial com os Proprietários

Nº	Perguntas
1	Como é efetuado o recebimento das vendas da linha de produtos?
2	Como são feitas as entregas dos pedidos da linha de produtos?
3	A empresa mantém algum controle de vendas por produto?
4	Qual a margem de lucro desejado para essa linha de produtos?
5	As vendas de cremes e lasanhas ocorrem em quais meses do ano?

APÊNDICE C – Entrevista Final com os Proprietários

Nº	Perguntas
1	Quais decisões podem ser possibilitadas por meio do uso de cada um dos indicadores propostos?
2	A utilização dos indicadores propostos pode contribuir para a sobrevivência da empresa? De que forma?
3	A utilização dos indicadores propostos pode contribuir para decisões de alocações de recursos da empresa? De que forma?
4	A utilização dos indicadores propostos pode contribuir para o monitoramento na empresa? De que forma?
5	A utilização dos indicadores propostos pode contribuir para a avaliação na empresa? De que forma?
6	A utilização dos indicadores propostos pode contribuir para decisões de recompensas por desempenho na empresa? De que forma?