

GESTÃO DE CUSTOS E PRECIFICAÇÃO EM UMA PEQUENA CONFEITARIA

COST MANAGEMENT AND PRICING IN A SMALL CANDY SHOP

Copyright © 2021 Fipecafi. Todos os direitos reservados.

Artigo avaliado por Double Blind Review.

Recebido em: 06/02/2022. Modificações requeridas em: 07/04/2022. Aceito em: 18/04/2022.

DOI: <https://doi.org/10.53826/2763-7069.v2n2.2021.id44>

Raissa Lopes Marques

Besten Consultoria e Faculdade Fipecafi - São Paulo (Brasil)
raissalopes92@gmail.com

Juliana Ventura Amaral

Faculdade Fipecafi - São Paulo (Brasil)
juliana.amaral@fipecafi.org

Paschoal Tadeu Russo

Faculdade Fipecafi - São Paulo (Brasil)
paschoal.russo@fipecafi.org

RESUMO

A tomada de decisão racional implica na seleção da alternativa que traga o resultado mais favorável e as empresas precisam de estratégias para gerenciar e otimizar custos no curto e no longo prazo. No segmento de alimentação, a competitividade ganhou impulso devido a startups de entregas, e trouxe desafios, sobretudo para empresas de pequeno porte. Nesse sentido, este estudo buscou averiguar como a contabilidade de custos pode contribuir com o processo de precificação de uma confeitaria de pequeno porte. Dados foram tratados para gerar informações que permitiram identificar os custos e despesas, calcular o preço de venda e a margem de contribuição. Os resultados da pesquisa demonstraram que a empresa não utilizava ferramenta de controle dos custos e não conhecia o lucro de seus produtos. Uma planilha funcional, objetiva e personalizada foi idealizada e se mostrou útil como instrumento de gestão para pequenas empresas, em especial ao ramo de confeitarias.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade de custos, Precificação, Pequenas empresas, Confeitarias.

ABSTRACT

Rational decision making is the process of selecting the alternative that is expected to result in the most preferred outcome and organizations need to implement strategies to manage and optimize costs on a short-term and a long-term basis. Food segments are facing growing competition with delivery startups, and it has brought challenges, especially for small firms. In this sense, this study sought to find out how cost accounting can contribute to pricing in a small candy shop. Data were treated to generate information to identify costs and expenses, calculate sales prices and contribution margin. Results showed that the company did not use cost control and did

not know the profit of products. A functional, objective and personalized worksheet was designed and proved to be useful as a management tool for small firms, especially in candy shops.

KEYWORDS: *Cost accounting, Pricing, Small firms. Candy shops.*

1 INTRODUÇÃO

Uma tomada de decisão racional envolve o processo de selecionar a alternativa que se espera culminar no resultado mais favorável. Para tanto, é preciso identificar e listar alternativas, estimando suas consequências e comparando a precisão e a eficiência de cada uma delas. As organizações podem ser vistas como “redes de decisões” que precisam ser estruturadas de forma a atingir os objetivos organizacionais. Tomar a decisão mais adequada tem implicações importantes para o desempenho das organizações (SHRESTHA; BEN-MENACHEM; VON KROGH, 2019).

Nesse sentido, destacam-se as decisões relacionadas aos custos. No atual ambiente de negócios caracterizado por intensas pressões competitivas, as organizações precisam gerir os custos (HENRI; BOIRAL; ROY, 2016). E vale mencionar que fazer gestão de custos não é sinônimo de reduzir custos. Uma gestão estratégica de custos requer a identificação e compreensão dos atributos que são valorizados pelos clientes e aqueles que não fazem diferença para eles. Na gestão estratégica de custos, os atributos não valorizados pelos clientes devem ter os seus custos reduzidos ou eliminados (sempre que possível), mas eventualmente é preciso aumentar custos nos atributos valorizados pelos clientes. Ou seja, ter uma Gestão Estratégica de Custos não significa olhar apenas para a redução de custos. De acordo com Shank e Govindarajan (1997), na estrutura de gestão estratégica de custos, gerenciar custos de forma eficaz exige um enfoque amplo, no contexto da cadeia de valor. A cadeia de valor, para qualquer empresa e segmento, é o conjunto de atividades criadoras de valor desde o relacionamento com os fornecedores até a distribuição final e venda dos produtos (PORTER, 1985).

Ao analisar, especificamente, o segmento de alimentação e refeição é possível identificar uma transformação irreversível impulsionada pela tecnologia. A indústria de alimentos tem que se adaptar às mudanças do comportamento do consumidor, que demanda, cada vez mais, produtos que estejam relacionados à boa forma, à saúde, à conveniência e à preocupação ambiental, sem negligenciar a importância da segurança do alimento ingerido (BATALHA; GOMIDE; CÉSAR, 2009). Ou seja, o consumidor tem priorizado cada vez mais qualidade aliada à comodidade em meio às opções ofertadas pelos diferentes fornecedores de alimentos, que competem entre si. De acordo com Bornia (2010), a competição gera uma redução contínua dos preços de venda praticados, o que significa que imperfeições e ineficiências devem ser reduzidas.

A contabilidade de custos pode não determinar o preço de venda a ser praticado, porém, pode exercer um papel fundamental na precificação no que tange à formulação de uma estratégia de precificação. Isto é, o preço de venda a ser praticado pela empresa pode ter uma relação estratégica entre o preço de venda calculado pelo controle e o preço de venda praticado pelo mercado. Grima et al. (2019) concluíram que os gestores de empresas de pequeno porte podem usar informações de custos como um guia para a definição dos preços de venda e controle de inventários.

Ora, o objetivo da contabilidade em pequenas e médias empresas é oferecer

informações úteis para tomada de decisão por meio de relatórios sobre a posição financeira, o seu desempenho e fluxos de caixa da entidade (CPC PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas com Glossário de Termos, 2009), feitos sob medida para atender suas necessidades particulares de informações.

Cumpra mencionar que os pequenos negócios empresariais são formados pelas micro e pequenas empresas (MPE) e pelos microempreendedores individuais (MEI). De acordo com o SEBRAE (2018), existem 6,4 milhões de estabelecimentos no Brasil. Desse total, 99% são micro e pequenas empresas (MPE). As MPE respondem por 52% dos empregos com carteira assinada no setor privado (16,1 milhões). As micro e pequenas empresas possuem características próprias. Dessa forma, a adoção de um sistema de custos exige conhecimento do processo produtivo, associado à compreensão do modelo de gestão estratégica adotada pela empresa.

Diante do exposto, visa-se averiguar a forma que a contabilidade de custos pode contribuir com o processo de precificação de uma confeitaria de pequeno porte e, para tanto, questiona-se: Como a contabilidade de custos pode contribuir com o processo de precificação de uma confeitaria de pequeno porte?

Elaborou-se, neste trabalho, um estudo de caso referente ao controle de custos em uma confeitaria, situada na cidade de Sete Lagoas (Minas Gerais).

Em geral, as micro e pequenas empresas, apresentam um quadro restrito, devido ao fato de possuírem baixo conhecimento de técnicas administrativas. É comum que esse tipo de empreendimento tenha um quadro de funcionários enxuto e que todo esforço seja concentrado nas atividades produtivas da empresa. O estudo de Santos, Dorow e Beuren (2016) aponta que as funções administrativa e financeira são exercidas por pessoas contratadas, portanto, os proprietários gerenciam seus negócios, mesmo sem formação compatível e/ou realização de cursos de gestão. Eles constataram que os sistemas utilizados na maioria das empresas pesquisadas são manuais, quando existem.

A complexidade das operações da empresa determina o nível de complexidade dos controles internos. Ou seja, o modelo de controle proposto para empresas de pequeno porte deve estar alinhado à capacidade delas em manter o controle ativo e usá-lo como ferramenta de suporte nas tomadas de decisões. A contabilidade de custos pode ser aplicada em qualquer empreendimento com maior ou menor complexidade. É exatamente isso que se pretende mostrar neste trabalho, de forma sintética e clara, com base em experiências práticas.

Logo, as contribuições esperadas do estudo não se restringem à academia, estendem-se aos profissionais da área contábil, possibilitando visualizar os cenários e necessidades de seus clientes. A pesquisa é relevante também aos proprietários das MPE, para que possam visualizar a importância das informações oferecidas por seus fornecedores de serviços contábeis e a importância de investir em um sistema de controle proporcionando melhoria de desempenho financeiro.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Pequenas empresas, controle de custos e precificação

O estudo de Freitas, Santos e Santos (2007) constatou que muitos gestores ou proprietários de micro e pequenas empresas não entendem a importância dos

instrumentos gerenciais. Eles concluíram ainda que nem todas as empresas utilizam controles básicos de gestão, como de estoques, despesas, custos, caixa. Esses controles podem ser essenciais para a gestão dos empreendimentos.

A compreensão incorreta das informações gerenciais leva ao cálculo incorreto dos custos e, por sua vez, pode diminuir os lucros das MPE. O uso inadequado de sistemas de contabilidade gerencial se caracteriza como um antecedente de falhas no negócio. Os sistemas de controle gerencial podem ajudar as MPE a detectar altos custos, preços impraticáveis e evitar decisões de investimento inadequadas inibindo o fracasso do negócio (SANTOS; BENNERT; FIGUEIREDO; BEUREN, 2017).

Santos, Dorow e Beuren (2016) verificaram o grau de importância atribuído aos instrumentos da contabilidade gerencial para a tomada de decisão nas empresas. Eles observaram que os controles operacionais como contas a pagar, contas a receber, custos e despesas, caixa e orçamento apresentaram maior grau de importância na visão dos gestores, porém, o orçamento é utilizado pela minoria. O mesmo estudo verificou que como recurso mais utilizado para a tomada de decisão, destaca-se a experiência do empresário.

Amir, Auzair e Amiruddin (2016) constataram que o gerenciamento de custos pode ser considerado um importante recurso para desenvolver a competitividade de prioridades estratégicas das pequenas empresas. Na gestão estratégica de custos, o papel da análise de custos difere de inúmeras formas, dependendo de como a empresa escolhe competir. Segundo Porter (1985), uma empresa pode competir com custos menores (liderança em custos) ou oferecendo produtos superiores (diferenciação de produtos). Essas duas abordagens envolvem diferentes posturas administrativas e análise de custos. Em síntese, tudo depende da estratégia básica adotada pela empresa.

Em empresas tomadoras de preço, que vendem produtos que podem ser facilmente substituídos, os preços de mercado são utilizados como parâmetro para os preços praticados, o que demonstra uma preocupação comercial sobre a manutenção da rentabilidade e sua competitividade de mercado. Já empresas que vendem produtos exclusivos, que buscam cativar seus clientes por algum atributo diferenciado do mercado (qualidade, design, marca, conforto, nível de serviço etc.), assumem um protagonismo e passam a ser as formadoras de preço. Nesse contexto, o preço de mercado (quando existir) não é parâmetro para formação de preço, pois os produtos dos formadores de preços são exclusivos, únicos ou diferenciados.

Cant, Wiid e Sephapo (2016) concluíram que no contexto de pequenas empresas, a precificação é impactada, sobretudo, pelos preços dos concorrentes e por componentes macroeconômicos, como inflação e preços de insumos como combustíveis. Amaral e Guerreiro (2019) esclarecem que o uso de informações de concorrência é enfatizado em tomadores de preços, mas que o uso de informações de custos também é usado no processo.

Campos e Gáudio (2014) apontam que os custos diretos influenciam na margem de contribuição e, portanto, devem ser ao menos analisados na precificação. No que tange aos custos fixos, os autores verificaram uma falta de técnica de custeio mais sofisticada para apropriar os custos fixos nos preços, ou até mesmo uma relação custo-benefício que não compense fazer esse controle.

De acordo com Martins (2010), no custeio variável são alocados aos produtos

apenas os custos variáveis, e os custos fixos são separados e considerados como despesas do período e são contabilizados diretamente no resultado. Segundo ele, o lucro obtido pelo método do custeio variável acompanha sempre a direção das vendas. Bruni e Famá (2011) destacam que um dos maiores problemas na gestão de custos é a alocação dos custos indiretos nos produtos. O custeio variável trata especificamente da análise dos gastos variáveis (diretos ou indiretos; custos ou despesas). Os autores relatam que os rateios de custos indiretos podem distorcer os resultados e por sua vez as tomadas de decisões. Por isso, apenas os custos diretos ou variáveis são associados aos produtos e os custos fixos e indiretos são deduzidos da margem de contribuição total, sem rateios.

Algumas das principais vantagens do método de custeio variável podem ser descritas como o fato de impedir que aumentos de produção que não correspondam a aumento de vendas distorçam os resultados e consistam em melhor ferramenta para a tomada de decisões dos gestores. Como desvantagens do custeio variável, podem-se citar os fatos de que, na existência de custos mistos, nem sempre é possível separar objetivamente a parcela fixa da variável (MARTINS, 2010).

Há correntes que mencionam uma desvantagem no fato de o custeio variável não ser aceito pela auditoria externa das empresas, nem pela legislação do Imposto de Renda. Ora, a contabilidade de custos tem objetivos societários, fiscais e gerenciais. Quando se volta ao objetivo da contabilidade gerencial, tem-se exatamente gerar informações internas, não para terceiros. Portanto, a eventual “desvantagem” do método de custeio variável poderia ser a necessidade de realizar adaptações nos sistemas de contabilidade oficial para gerar os relatórios gerenciais e essas adaptações requerem custos de programação, implementação e manutenção.

2.2 Segmento de Confeitaria

A Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria (ABIP) divulgou um relatório com indicadores de desempenho das panificadoras e confeitarias brasileiras em 2019. O estudo em questão foi baseado em informações coletadas pelo Instituto Tecnológico de Alimentação, Panificação e Confeitaria (ITPC), que mantém um acompanhamento de indicadores em cerca de 330 empresas de 13 estados do país, de diferentes portes e modelos de atuação.

De acordo com o relatório da ABIP, houve um crescimento do segmento da ordem de 2,65% em 2019 (sem descontar a inflação), o que equivaleria a um faturamento de R\$ 95,08 bilhões do setor. Desde 2007, quando o ITPC passou a realizar esse levantamento, as padarias e confeitarias passaram por um momento de expansão até 2010, quando se nota o início do menor crescimento, chegando a seu ápice em 2015.

Com base no relatório de desempenho do setor, disponibilizado pela ABIP, pode-se concluir que a realidade e o cenário para as empresas de panificação e confeitaria brasileiras são muito competitivos. Nota-se que houve um aumento expressivo de oferta e demanda no setor e manter-se ativo nesse ambiente extremamente competitivo requer uma análise precisa no que tange à estratégia de negócio da empresa

3. MÉTODOS

3.1. Confeitaria Selecionada

A empresa estudada é uma confeitaria chamada, metaforicamente, de Alfa. Ela está localizada na cidade de Sete Lagoas, Minas Gerais. Foi constituída em agosto de 2018, por dois sócios, um é responsável pela idealização dos produtos e produção, e o outro é responsável pelo atendimento ao cliente e administração geral. O objetivo da empresa é a produção e venda de doces.

A firma é uma microempresa, optante pelo regime tributário do Simples Nacional e não possui a contabilidade regularizada.

Embora haja outras empresas do ramo, não são identificáveis concorrentes diretos à Doceria Alfa, isto é, concorrentes que impactariam diretamente na formação de preços da Doceria Alfa.

A empresa não possuía nenhum tipo de sistema de controle. Os únicos dados disponíveis eram a relação de tudo o que foi pago e o faturamento. Logo, ao não possuir um controle regular, vê-se a oportunidade de realizar uma intervenção para averiguar como a contabilidade de custos pode contribuir com o seu processo de precificação.

3.2. Coleta dos Dados

A coleta de dados foi realizada por meio de entrevistas com os proprietários da Doceria Alfa e de acesso a documentos. Durante as entrevistas, foi apresentado o processo da empresa, tarefas e responsabilidades de cada pessoa envolvida para auxiliar a entender o cenário. Durante a entrevista, foram também definidos os produtos que seriam objetos de estudo. Foi feito um levantamento de todos os materiais usados para a produção dos produtos selecionados pela Doceria Alfa e foram selecionados os nove principais produtos para análise.

No que se refere aos documentos, foram obtidas planilhas do controle financeiro e da receita completa dos produtos. Esses dados foram disponibilizados pela Doceria Alfa. Havia apenas três informações no controle, sendo elas: data de pagamento, nome do fornecedor e valor pago. A referida planilha de controle não detalhava o tipo de gasto e nem a finalidade da aplicação. Havia apenas a relação diária de todas as entradas e saídas do período de agosto/2018 a abril/2019.

3.3. Premissas e Procedimentos para Análise dos Dados

Vale mencionar que a empresa disponibilizou as informações de todos os seus produtos para possibilitar a determinação do custo de cada produto vendido. Uma planilha de controle foi desenvolvida com o objetivo de controlar todos os insumos de produção, e possibilitar o cálculo e controle de todas os produtos da empresa. Dutra (2010) menciona que o custeio direto é baseado na margem de contribuição, e demonstra com mais facilidade a capacidade de cada produto para absorver os custos fixos e proporcionar lucro, o que justifica a escolha do método utilizado na pesquisa.

Especificamente, foi necessária a elaboração de uma planilha própria de Excel para a compilação dos dados extraídos das planilhas do controle financeiro e da receita completa dos produtos. Primeiramente, foi feita a classificação de todos os gastos da empresa, para calcular o custo unitário dos produtos, determinar o mark-up e, por fim, a recomendação do preço de venda. Foram adotadas as seguintes premissas:

- Todos os dados foram mensurados com base da média histórica da empresa, cuja constituição foi em agosto/2018 e, desde então, a empresa tem toda a relação dos gastos e vendas. A empresa foi aprimorando o controle interno e os dados

são mais confiáveis a partir do mês de fevereiro de 2019. Portanto, os cálculos foram baseados no período de fevereiro a abril de 2019.

- Não há estoque anterior de matérias-primas, produtos em processo e produtos acabados.
- Toda produção é concluída no mês, não havendo estoque de produtos em processo.
- Toda produção é vendida no dia de fabricação, não havendo estoque de produtos acabados. As sobras não são vendidas em dias posteriores e, por isso, foram calculadas conforme histórico informado pela empresa e consideradas como perda para elaboração do fluxo de caixa.
 - A capacidade normal de produção é igual a produção real do mês;
 - A empresa está enquadrada no regime tributário do Simples Nacional, Anexo I, para comércio, e estaria operando na quarta faixa, com alíquota base de 10,70%, considerando o faturamento bruto dos últimos 12 meses.
 - Foi definido pela empresa o Lucro Líquido desejado de 30% para o cálculo do mark-up e preço de venda. Cumpre mencionar que, de forma simplificada, foi definida essa margem única de 30% para todos os produtos, todavia, a definição da margem desejada também é um elemento da estratégia competitiva das empresas. Ou seja, para os produtos com mais saída (mais volume de vendas) e aqueles que possuem mais concorrência ou podem ser facilmente substituídos, é possível trabalhar com margens menores, pois a estratégia é ganhar no volume de vendas (giro). Por outro lado, para os produtos que são exclusivos da confeitaria pode-se trabalhar com margens maiores, pois a estratégia é ganhar na margem. Todavia, considerando o objetivo inicial de instituir o controle, optou-se por, nesse primeiro momento, definir uma margem única, a fim de minimizar a complexidade do cálculo proposto aos proprietários.

4. RESULTADOS

4.1. Cálculos Realizados

A partir da planilha de controle financeiro da empresa, foi feito o primeiro tratamento dos dados com a classificação das entradas e saídas de caixa. Em seguida, foi elaborado o fluxo de caixa da empresa (Tabela 1) para identificar os componentes do Mark-up e possibilitar o cálculo dele. Vale ressaltar que, de acordo com Lima e Imoniana (2008), a demonstração do fluxo de caixa é uma ferramenta gerencial puramente operacional para auxiliar e evitar problemas de liquidez.

Tabela 1 – Demonstração de fluxo de caixa

Fluxos de caixa	Fev./19	Mar./19	Abr./19	Média Histórica
Entradas	71.587	73.708	75.668	73.654
Dinheiro	25.486	27.825	28.866	27.392
Cartão	35.937	34.026	38.212	36.058
lfood	11.293	11.856	11.893	11.681
Despesas	30.909	33.274	32.849	32.344
Perda	1.000	1.000	1.500	1.167
Gastos com pessoal	10.010	10.061	10.044	10.038
Despesa com entregas	1.581	1.660	1.665	1.635
Despesa Financeira (taxa cartão)	719	681	764	721
Despesas Gráficas	612	423	1.088	708

Tabela 1 – Demonstração de fluxo de caixa (continuação)

Marketing e publicidade	-	420	100	173
Despesas administrativas	3.829	5.644	4.094	4.523
Depreciação	5.498	5.498	5.498	5.498
Imposto (Simples Nacional) – 10,7%	7.660	7.887	8.096	7.881

Fonte: Elaborada pelos autores

Foi necessário montar o histograma de mão de obra para compor os valores completos de despesa com pessoal, conforme Tabela 2.

Tabela 2 – Histograma de pessoal

Despesa de pessoal	Fev./19	Mar./19	Abr./19
Cozinheira	3.600	3.600	3.600
Atendimento	2.400	2.400	2.400
Freelance	600	600	600
Limpeza	400	400	400
Alimentação	500	500	500
Transporte	475	526	509
Provisão 13º	500	500	500
Provisão Férias	167	167	167
Encargos sociais	1.368	1.368	1.368
Total	10.010	10.061	10.044

Fonte: Elaborada pelos autores

A partir do fluxo completo das despesas, são identificados os componentes do Mark-up na média histórica, conforme Tabela 3.

Tabela 3 – Componentes históricos percentuais para Mark-up

Componentes	Fev./19	Mar./19	Abr./19	Média histórica
Perda	1,4%	1,4%	2,0%	1,6%
Gastos com pessoal	14,0%	13,6%	13,3%	13,6%
Despesa com entregas (Ifood)	2,2%	2,3%	2,2%	2,2%
Despesa Financeira (taxa cartão)	1,0%	0,9%	1,0%	1,0%
Despesas Gráficas	0,9%	0,6%	1,4%	1,0%
Marketing e publicidade	0,0%	0,6%	0,1%	0,2%
Despesas administrativas	5,3%	7,7%	5,4%	6,1%
Depreciação	7,7%	7,5%	7,3%	7,5%
Imposto (Simples Nacional)	10,7%	10,7%	10,7%	10,7%
Lucro Líquido desejado	30,0%	30,0%	30,0%	30,0%
Total	73,20%	75,30%	73,40%	73,90%

Fonte: Elaborada pelos autores

Com base nessa média histórica, definiu-se os componentes estimados para o Mark-up, conforme Tabela 4.

Tabela 4 – Componentes estimados percentuais para mark-up

Componentes	Percentual
Preço de Venda	100,00%
Perda	1,58%

Tabela 4 – Componentes estimados percentuais para mark-up (continuação)

Gastos com pessoal	13,63%
Despesa com entregas (14%)	2,22%
Despesa Financeira (2%)	0,98%
Despesas Gráficas	0,96%
Marketing e publicidade	0,24%
Despesas administrativas	6,14%
Depreciação	7,46%
Imposto s/ faturamento	10,70%
Lucro Líquido desejado	30,00%
Custo total da venda	73,91%
Mark-up divisor	0,26
Taxa mark-up multiplicador	3,83

Fonte: Elaborada pelos autores

Na Tabela 5, segue a relação dos nove produtos que foram objeto de estudo deste trabalho e a categorização adotada para cada um, para facilitar entendimento das tabelas ao decorrer do trabalho.

Tabela 5 – Produtos estudados

Objeto de estudo	Categorização
Fatia bolo Favorita	Produto A
Fatia bolo Red Velvet	Produto B
Fatia bolo Gringa	Produto C
Fatia bolo Chocolatuda	Produto D
Brownie com recheio (ninho e Nutella)	Produto E
Brownie sem recheio	Produto F
Bolo no pote Favorita	Produto G
Bolo gelado de ninho	Produto H
Bolo gelado de coco	Produto I

Fonte: Elaborada pelos autores

A Tabela 6 relaciona os produtos e seus respectivos custos unitários.

Tabela 6 – Custos unitários dos produtos estudados

Produto	Nome do Produto	Custo unitário	Unidade
Produto A	Bolo favorita	R\$ 5,70	Fatia
Produto B	Bolo red velvet	R\$ 5,87	Fatia
Produto C	Bolo gringa	R\$ 5,58	Fatia
Produto D	Bolo chocolatuda	R\$ 5,76	Fatia
Produto E	Brownie c/ recheio (ninho e Nutella)	R\$ 2,18	Unidade
Produto F	Brownie s/ recheio	R\$ 1,34	Unidade
Produto G	Bolo no pote – favorita	R\$ 4,73	Unidade
Produto H	Bolo gelado de ninho	R\$ 2,63	Fatia
Produto I	Bolo gelado de coco	R\$ 2,63	Fatia

Fonte: Elaborada pelos autores

A partir da definição do custo, foi possível identificar qual seria o preço de venda sugerido, considerando estritamente uma margem de lucro desejável de 30%, conforme Tabela 7.

Tabela 7 – Preço de venda sugerido

Nome da Receita	Custo unitário	Preço de Venda Sugerido	Preço de Venda Praticado
Produto A	R\$ 5,70	21,85	R\$ 16,00
Produto B	R\$ 5,87	22,50	R\$ 16,00
Produto C	R\$ 5,58	21,39	R\$ 16,00
Produto D	R\$ 5,76	22,08	R\$ 16,00
Produto E	R\$ 2,18	8,36	R\$ 7,00
Produto F	R\$ 1,34	5,14	R\$ 5,00
Produto G	R\$ 4,73	18,13	R\$ 12,00
Produto H	R\$ 2,63	10,08	R\$ 5,00
Produto I	R\$ 2,63	10,08	R\$ 5,00

Fonte: Elaborada pelos autores

Para fazer o cálculo da margem de contribuição, foi necessário classificar os gastos quanto a sua variabilidade, visto que o modelo de rateio considerado neste trabalho é o custeio variável, em que todos os gastos variáveis (custo e despesa) são deduzidos da receita para identificação da margem de contribuição. No estudo em questão, foi utilizado o sistema de custeio variável, porque nele apenas os custos diretos ou variáveis são associados aos produtos, e os custos fixos e indiretos são deduzidos da margem de contribuição total, sem rateios, evitando distorções para a tomada de decisão.

4.2 Intervenção sugerida

Conforme exposto, a empresa tinha informação de todos os gastos desembolsados e da venda total diária separada por tipo de recebimento. Porém, não existia um controle desses gastos e tampouco das vendas por produto. Foi proposta a implantação de um controle das vendas, para conhecimento da receita bruta por produto para possibilitar o cálculo da margem de contribuição. Buscou-se demonstrar como o método de custo variável auxilia no cálculo do preço de vendas e os benefícios desse instrumento de controle na gestão da empresa.

A empresa conseguiu implantar o controle das vendas dos 9 produtos. A Tabela 8 mostra a receita mensal de cada produto.

Tabela 8 – Situação encontrada

Nome	Preço de venda praticado	Custo unitário	Média venda diária	Média venda mês	Venda total R\$ mês	Custo mensal
Produto A	R\$ 16,00	R\$ 5,70	16	352	R\$ 5.632,00	R\$ 2.005,00
Produto B	R\$ 16,00	R\$ 5,87	15	330	R\$ 5.280,00	R\$ 1.937,54
Produto C	R\$ 16,00	R\$ 5,58	5	110	R\$ 1.760,00	R\$ 614,08
Produto D	R\$ 16,00	R\$ 5,76	12	264	R\$ 4.224,00	R\$ 1.520,35
Produto E	R\$ 7,00	R\$ 2,18	41	902	R\$ 6.314,00	R\$ 1.970,58
Produto F	R\$ 5,00	R\$ 1,34	8	176	R\$ 880,00	R\$ 235,31
Produto G	R\$ 12,00	R\$ 4,73	19	418	R\$ 5.016,00	R\$ 1.978,35
Produto H	R\$ 5,00	R\$ 2,63	48	1056	R\$ 5.280,00	R\$ 2.779,26
Produto I	R\$ 5,00	R\$ 2,63	24	528	R\$ 2.640,00	R\$ 1.390,40
Total					R\$37.026,00	R\$ 14.430,88

Fonte: Elaborada pelos autores

A receita total desses 9 produtos representa, aproximadamente, 50% da receita total da empresa, pois o faturamento médio mensal da empresa é de R\$ 73.654,00, e o faturamento médio mensal dos produtos A, B, C, D, E, F, G, H, e I é de R\$ 37.026,00, onde R\$14.430,88 é o custo mensal para elaboração deles.

Após a análise dos dados da pesquisa, foi possível constatar que a margem de contribuição geral da empresa é de 48%, o que significa que há uma sobra de 48% das receitas com as vendas dos produtos para pagar os custos fixos da empresa e ainda gerar lucro de 17%. A Tabela 9 sumariza o resultado (lucro) obtido na situação encontrada.

Tabela 9 – Composição do lucro

Item	Produto A	Produto B	Produto C	Produto D	Produto E	Produto F	Produto G	Produto H	Produto I	Total
Vendas	5.632,00	5.280,00	1.760,00	4.224,00	6.314,00	880,00	5.016,00	5.280,00	2.640,00	37.026,00
(-) CPV	2.005,00	1.937,54	614,08	1.520,35	1.970,58	235,31	1.978,35	2.779,26	1.390,40	14.430,88
(-) Despesa com entregas	125,05	117,23	39,08	93,78	140,19	19,54	111,37	117,23	58,62	822,08
(-) Imposto s/ faturamento	602,624	564,96	188,32	451,968	675,598	94,16	536,712	564,96	282,48	3961,782
(=) Margem de contribuição	2.899,33	2.660,27	918,52	2.157,90	3.527,63	530,99	2.389,57	1.818,55	908,50	17.811,26
(%) Margem de contribuição	51%	50%	52%	51%	56%	60%	48%	34%	34%	48%
(-) Custos e Despesas fixos										11.475,34
Perda										586,49
Gastos com pessoal										5.046,20
Despesa Financeira										362,53
Despesas Gráficas										355,75
Marketing e publicidade										87,14
Despesas administrativas										2.273,53
Depreciação										2.763,70
(=) Lucro										6.335,92
(%) Lucro										17%

Fonte: Elaborada pelos autores

Comparando o preço de venda calculado com o preço de venda praticado pela empresa, evidencia-se que a empresa não tem prejuízo com nenhum produto, mas há produtos com uma margem de lucro inferior ao desejado pela empresa, 30%. A Tabela 10 traz a comparação do lucro líquido desejado e praticado por cada produto.

Tabela 10 – Comparação de lucros

Produto	Lucro Líquido desejado (un.)	Lucro Líquido do Produto (un.)
Produto A	30%	20%
Produto B	30%	19%
Produto C	30%	21%
Produto D	30%	20%
Produto E	30%	25%
Produto F	30%	29%
Produto G	30%	17%
Produto H	30%	3%
Produto I	30%	3%

Fonte: Elaborada pelos autores

Pode-se depreender que nenhum produto gera prejuízo para a empresa, como era esperado pelos proprietários, e é notável que a empresa trabalhe com folga em todos os produtos, podendo variar os preços e propor promoções. Porém, a empresa deve ficar atenta aos produtos Bolo Gelado de Coco e Bolo Gelado de Ninho, pois o lucro líquido é de apenas 3%, proporcionando uma margem muito baixa para alteração dos preços. Para os produtos com baixa lucratividade, em especial aos produtos H e I, sugeriu-se fortemente revisar os preços colocados, considerando que eles têm atributos valorizados pelos clientes (cujos custos são mais elevados), ou, se inviável, reavaliar os atributos ofertados para reduzir os custos.

4.2.1 Discussão da intervenção sugerida

Ora, toda empresa, independente do seu porte, precisa de uma contabilidade para atender, ao menos, às exigências do fisco. A contabilidade de custos retrata os fatos passados e pode gerar informações úteis sobre as atividades da empresa, que permitem a realização de interferências sobre o seu futuro. Em um cenário no qual não se conhecia a margem de real dos produtos, bem como o custo unitário, a contabilidade de custos pode permitir que a empresa tenha o conhecimento de informações estratégicas para manter sua posição do mercado que é tão competitivo.

No início do trabalho, foi possível evidenciar lacunas na gestão da empresa, como falta de controle de sua operação com um todo, por ser feito apenas controle dos pagamentos e controle do valor diário das vendas. Consequentemente, a empresa não tinha conhecimento da margem de lucro que trabalhava em relação ao preço de venda de cada produto, e supunha que alguns produtos, como as fatias de bolos, geravam prejuízos à empresa.

A principal intervenção desenvolvida por este estudo foi a planilha de controle dos insumos, com seus respectivos históricos de preços e, por sua vez, o cálculo de todos os custos de todos os produtos e possível preço de venda de cada um. A planilha foi disponibilizada para que a empresa desse continuidade ao cadastro dos futuros produtos.

Durante a realização do trabalho e consumo de alguns produtos finais da Doceria Alfa, foi possível verificar um excesso de papel alumínio na embalagem de um produto específico. Verificou-se, também, itens que não haviam sido contabilizados na composição dos produtos inicialmente informada pela empresa, como, por exemplo, a disponibilização de uma colher de madeira para cada pedaço de bolo vendido, o que impacta o custo unitário do produto final. Não se optou por refazer as análises, pois não se tinha informação exata das quantidades ofertadas no histórico (por exemplo, eventualmente, duas ou mais colheres poderiam ser entregues ao cliente para um único produto, se ele assim pedisse).

Assim, no desenvolvimento da pesquisa, foram também feitas sugestões de melhoria no controle interno da empresa. Ademais, sugeriu-se a implantação do controle de vendas diárias por produto, separação dos gastos pessoais dos sócios do movimento financeiro da empresa, em função do princípio da entidade, implantação do controle da produção e das vendas por produtos para mensuração correta das perdas diárias. Grima et al. (2019) defendem que em empresas de pequeno porte as informações de custos podem ser um guia para a definição dos preços de venda e controles.

Por fim, vale trazer que, na literatura, é comum encontrar argumentos de que

as decisões de preços são menos estruturadas, mais simplificadas e mais embasadas nos custos em empresas de pequeno porte do que em empresas de grande porte. Todavia, os resultados de trabalhos empíricos que comparam a definição dos preços em empresas de ambos os portes não chegaram a um consenso. Diferenças entre o estabelecimento dos preços praticado por pequenas e grandes empresas existem, mas o principal fator que explica o processo de formação de preços é a presença ou ausência do poder de formar os preços (AMARAL; GEURREIRO, 2019).

5. CONCLUSÃO

O estudo realizado expôs à empresa o impacto das vendas de seus produtos no faturamento total, e informações que não eram de conhecimento da empresa. Tais informações podem ser usadas para promover descontos e promoções, aumentando a venda, sem gerar prejuízos financeiros. Com o controle implantado e a gestão de custos trabalhada junto à Doceria Alfa, foi possível saber até que ponto os preços e as vendas podem ser alterados. Inicialmente, a empresa acreditava que alguns produtos davam prejuízo, porém, foi verificado que todos os produtos geram lucros para a empresa, alguns mais que os outros, mas, em conjunto, o negócio é lucrativo.

O objetivo deste trabalho foi averiguar como a contabilidade de custos pode contribuir com o processo de precificação de uma confeitaria de pequeno porte. Com os resultados obtidos, foi possível verificar que o controle de custos utilizado como instrumento de gestão para pequenas confeitarias pode ser eficaz na determinação do lucro e no controle das operações. Pode servir como ferramenta de auxílio para as tomadas de decisões estratégicas para que a empresa mantenha sua posição no mercado, e para a análise de desempenho do negócio, procurando sanar possíveis falhas que venham a impedir melhores resultados.

Após a realização do estudo, a Doceria Alfa promoveu alterações nos preços de alguns produtos e não houve redução na venda deles. Os controles sugeridos foram implantados como sistema de controle das vendas, com análise individual por produto e a planilha desenvolvida para precificação dos novos produtos como procedimento interno da administração foi adotada.

A partir deste estudo, foi possível verificar que é possível implantar um sistema de controle gerencial não necessariamente o complexo e custoso para as empresas, tal como a planilha sugerida na intervenção. Basta, portanto, oferecer dados que, se tratados, poderão gerar informações úteis às tomadas de decisões. Uma planilha funcional, objetiva e personalizada foi ideal para o negócio em questão por ser uma ferramenta de controle eficiente a um negócio inserido em um ramo extremamente competitivo. Sendo assim, espera-se que o sistema de controle gerencial implantado ou em fase inicial de implantação seja útil e funcional como instrumento de gestão para micro e pequenas empresas, em especial ao ramo de confeitarias.

O controle interno implantado, por mínimo que seja, pode evidenciar informações importantes na condução e escolha das estratégias da empresa, como no caso da escolha do mix de produtos, conforme evidenciado nas análises dos dados desta intervenção. O estudo corrobora o trabalho de Oyadomari, Cardoso, da Silva e Perez (2010), que observaram que o uso do sistema de controle gerencial não atua como um limitante ou complicador da inovação, mas sim como um instrumento para seu monitoramento, podendo ser um aliado no gerenciamento e controle do negócio proporcionando sua perpetuidade.

O estudo foi elaborado a partir do método de custeio variável, pela limitação

de dados e controles da empresa estudada. A principal vantagem do método é a possibilidade de definição da margem de contribuição, já mencionada, e a verificação dos custos dos produtos. No entanto, a sua desvantagem é que os dados apurados não são úteis a longo prazo e, também, não podem ser usados na contabilidade da empresa. Sendo assim, propõe-se a realização de um estudo similar, utilizando o método de custeio por absorção.

REFERÊNCIAS

AMARAL, J. V.; GUERREIRO, R. Factors explaining a cost-based pricing essence. **Journal of Business & Industrial Marketing**, v. 34, n. 8, 2019.

AMARAL, J. V.; GUERREIRO, R. Pequenas e grandes empresas: semelhanças e diferenças no estabelecimento dos preços. **RC&C - Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 11, n. 1, p. 69-84, jan./abr. 2019.

AMIR, A.; AUZAIR, S. M.; AMIRUDDIN, R. Cost management, entrepreneurship and competitiveness of strategic priorities for small and medium enterprises. **Procedia – Social and Behavioral Sciences**, v. 219, p. 84-90, 2016.

Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria (ABIP). **Indicadores da Panificação e Confeitaria Brasileira em 2019**. Janeiro de 2019. Disponível em <<https://www.abip.org.br/site/wp-content/uploads/2020/02/INDICADORES-DA-PANIFICA%C3%87%C3%83O-E-CONFEITARIA-EM-2019-2.pdf>> Acesso em: 06 fev. 2022.

BATALHA, M. O.; GOMIDE, L. A. M.; CÉSAR, A. S. **Tecnologias emergentes para o setor de alimentos: segmento de carnes**. Brasília: SENAI.DN, 2009. Disponível em <https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer_public/24/8b/248b2da8-9f52-4cd8-b0d2-dd5a76fd84ee/alimentos.pdf> Acesso em: 12 abr. 2022.

BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de Custos: Aplicação em empresas Modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CAMPOS, B. R.; GÁUDIO, A. E. D. G. M. A utilização de ferramentas de controle gerencial em micro e pequenas empresas da Região Metropolitana do Rio de Janeiro. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 8, n. 3, p. 66, 2014.

CANT, M. C.; WIID, J.; SEPHAPO, C. M. Key factors influencing pricing strategies for small business enterprises (smes): are they important? **The Journal of Applied Business Research**, v. 32, n. 6, p. 1737-1750, 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, CPC. **PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas com Glossário de Termos** Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/>>

Pronunciamento?Id=79>; Acesso em: 04/05/2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, CFC. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade**. 3ª ed. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2008. Disponível em <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Livro_Principios-e-NBCs.pdf>; Acesso em: 02/04/2019.

DUTRA, R. G. **Custos**: uma abordagem prática. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FREITAS, S.C.; SANTOS, L.P.G.; SANTOS; S.J. A relevância do plano de negócio e das informações contábeis para o sucesso da micro e pequena empresa: um estudo exploratório na cidade de Salvador/BA. In: **EnANPAD**, 31., 2007. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

GRIMA, S.; ASLLANI, G., SPITERI, J., DAKA, N. The cost and information management effect in smes: an empirical analysis. **European Research Studies Journal**, v. xxii, n. 3, p. 360-369, 2019.

HENRI, J. F.; BOIRAL, O.; ROY, M. F. Strategic cost management and performance: The case of environmental costs. **The British Accounting Review**, v. 48, 269e282, 2016.

INSTITUTO ITPC. **Projeção de Desempenho das Panificadoras e Confeitarias Brasileiras**. Disponível em: <<http://institutoitpc.org.br/indicadores-do-setor/>>, 2017. Acessado em 28/04/2019.

KAPLAN, R. S.; KOOPER, R. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. 2. ed. São Paulo: Futura, 2000.

LIMA, A. N.; IMONIANA, J. O. (2008). Um estudo sobre a importância do uso das ferramentas de controle gerencial nas micro, pequenas e médias empresas industriais no município de São Caetano do Sul. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 2, n. 1, p. 28-48, 2008.

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

OYADOMARI, J.; CARDOSO, R.; da SILVA, B.; PEREZ, G. Sistemas de controle gerencial: estudo de caso comparativo em empresas inovadoras no brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 6, n. 4, p. 21-34, 2010.

PORTER, Michel. E. **Competitive Advantage**: Creating and Sustaining Superior Performance. New York: The Free Press A Division of Macmillan, Inc, 1985.

SANTOS, V. D.; BENNERT, P.; FIGUEIREDO, G. H.; BEUREN, I. M. Uso dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial em Pequenas e Médias Empresas e seu Fornecimento pelo Escritório de Contabilidade. **Pensar Contábil**, v. 20, p. 71, 2018.

SANTOS, V. D.; DOROW, D. R.; BEUREN, I. M. Práticas gerenciais de micro e

pequenas empresas. **Revista Ambiente Contábil**, v. 8, n. 1, p. 153-18, 2016.

SEBRAE. **Pequenos negócios em números**. Atualizado em 07 de junho de 2018. Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/sp/sebraeaz/pequenos-negocios-em-numeros,12e8794363447510VgnVCM1000004c00210aRCRD>> Acesso em: 06 fev. 2022.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **Revolução dos custos**: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 7.^a ed. Rio de Janeiro: Campus 1997.

SHRESTHA, Y. R.; BEN-MENACHEM, S. M.; VON KROGH, G. Organizational decision-making structures in the age of artificial intelligence. **California Management Review**, v. 61, n. 4, p. 66-83, 2019.

SOBRE OS AUTORES:



Raissa Lopes Marques

Bacharel em Ciências Contábeis pelo IBMEC. Consultora financeira na Besten Consultoria, tendo também atuado como contadora na GAO Serviços Contábeis e na área de planejamento financeiro na Construtora Atrium e na GS Souto Engenharia. Desenvolve projetos de consultoria realizando atividades de planejamento financeiro especialmente em empresas que passaram ou passam por processos de recuperação judicial.



Juliana Ventura Amaral

Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre e Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Recebeu prêmios por ter sido a melhor aluna do curso de graduação de Ciências Contábeis da FEA/USP em 2009 e por ter defendido a melhor dissertação de mestrado do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP em 2012. Professora doutora, pesquisadora do núcleo de docentes permanentes do programa de Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças da FIPECAFI. Revisora e membro de conselho editorial de periódicos nacionais e internacionais



Paschoal Tadeu Russo

Foi executivo e depois empreendedor em empresas do segmento de construção pesada. Desde 1995 desenvolve trabalhos de consultoria, tendo atendido quase uma centena de organizações de diversos portes e segmentos (indústrias, prestadoras de serviço e distribuidoras), onde contribuiu com a participação e elaboração de: planejamentos estratégicos e operacionais, orçamentos empresariais, metodologias de custeio e ERPs. Participa de processos de diagnósticos, reestruturações de empresas, avaliações, vendas, fusões e aquisições.

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP, Mestre em Ciências Contábeis pela FECAP, Especialista em Finanças (FIA) e Engenheiro Mecânico (FEI) e Contador (FIPECAFI). Autor de livros e artigos publicados em anais de congressos e periódicos nacionais e internacionais. Ministra cursos abertos sobre Orçamento OBZ e Gestão Matricial de Custos e Despesas.

Professor e coordenador do Programa de Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças da FIPECAFI.