

Proposta de Gestão de Custos em uma Empresa do Setor Varejista por meio do Custeio Variável

Fabiano Maury Raupp¹
Cíntia Rodrigues Bach²

Resumo

O objetivo do estudo consistiu em propor um sistema de gestão de custos em uma pequena empresa do segmento varejista por meio do custeio variável. A pesquisa é caracterizada como descritiva, realizada por meio de um estudo de caso, com abordagem predominantemente qualitativa. A coleta de dados foi realizada através de entrevistas e de documentos produzidos pela empresa. Para análise dos dados, foi utilizada a análise descritiva e documental. Após a realização de um diagnóstico da atual gestão de custos, considerou-se que o método de custeio mais adequado para implantação de uma gestão de custos seria o custeio variável. Neste método são alocados aos produtos somente custos cujo valor é alterado de acordo com o volume de produção. O método permite verificar a imediata oscilação das vendas e o comportamento nos lucros. Propõe-se à empresa utilizar a margem de contribuição para verificar quanto do montante de vendas contribui para cobrir os gastos fixos e ainda proporcionar lucratividade.

Palavras-chave: Gestão de custos. Custeio variável. Margem de contribuição. Setor varejista.

1 Introdução

Observa-se, nos últimos anos, um elevado crescimento da competitividade das empresas em vários setores da economia. De acordo com Brandão e Guimarães (1999), este ambiente traz como resultados o desenvolvimento, inclusão de novas tecnologias e modelos de gestão. Desta forma, a competitividade das empresas exige o desenvolvimento de instrumentos de gestão, dentre estes, sistemas de gestão de custos.

A implantação de qualquer sistema de custos exige que se comece com rotinas e formulários simples e com números que no início sejam fáceis de obter. Outro fator importante é o treinamento no sentido de se conseguir pouco a pouco a melhoria da qualidade das informações obtidas (MARTINS, 2003). Em relação às micro e pequenas empresas, um dos problemas enfrentados é a ausência de estruturação de uma gestão de custos, e conseqüentemente formação de preços. Com as constantes mudanças do mercado, percebe-se que a formação de preços não é feita apenas com base nos custos, existindo inúmeros fatores, que podem contribuir e/ou influenciar tal formação. Contudo, em razão desses fatores, a análise dos custos para formação do preço de venda tem-se tornado um fator preponderante.

As empresas deparam-se com dificuldades para determinar o preço de venda de seus bens ou serviços, levando em conta que o mercado possui grande influência, além do poder aquisitivo das pessoas e o nível de qualidade esperado. O mercado espera que as empresas ofereçam bens e serviços de qualidade por um preço justo, ou seja, preço que o consumidor está disposto a pagar.

¹ Doutor em Administração. Professor da Universidade do Estado de Santa Catarina. E-mail: fabianoraupp@hotmail.com

² Graduada em Administração de Empresas. Universidade Federal de Santa Catarina. E-mail: cinthia_bach@hotmail.com

A partir deste contexto, as empresas buscam reduzir ao máximo seus custos e despesas, para que a margem de contribuição (preço menos custos e despesas variáveis) possa aumentar. Os preços devem ser suficientes para cobrir todos os custos, despesas, além de proporcionar retorno sobre o capital investido. Por outro lado, não devem ofertar bens ou serviços abaixo dos custos e despesas, ou com margem insuficiente para o retorno do capital aplicado.

Muitas vezes a definição do preço de um produto é feita pelo próprio consumidor (KOTLER, 2005). Desta forma, a empresa não precisa trabalhar com o menor preço, podendo também optar por diferenciação de seus bens e serviços, a fim de que estes possam ter preços acima dos concorrentes. Empresas livres de concorrência podem elevar seus preços sem grandes impactos. Já as outras devem analisar um conjunto de variáveis, visto que poderão ter sua estrutura econômico-financeira afetada.

Para algumas empresas serem competitivas precisam trabalhar com preço baixo e qualidade nos serviços prestados ou bens ofertados. As micro e pequenas empresas são as que tendem a buscar essa competitividade com mais afinco, visto que as grandes corporações possuem maior vantagem competitiva. Os gestores de micro e pequenas empresas geralmente determinam o custo do produto com base no *feeling* do negócio devido à falta de estrutura ou até de conhecimento de metodologias de custos (RAUPP e BEUREN, 2010). Já as empresas de médio e grande porte optam por sistemas mais aprimorados, integrando as outras áreas da empresa a fim de que as informações também sejam integradas.

Neste contexto, as pequenas e micro empresas também necessitam de sistemas de informações que possibilitem, além da mensuração de resultados, conhecimento do mercado para formação do custo dos produtos, e com isso um aumento da competitividade no mercado. É salutar comentar que, de acordo com Martins (2003), um sistema não é apenas composto por normas, fluxos, papéis e rotinas, e sim de pessoas. Nos sistemas de custos não é diferente, dependem primordialmente de pessoas. Com isso, a eficácia de um sistema de informação depende das pessoas que alimentam este sistema e o fazem funcionar.

Diante destas considerações, objetivo do estudo consiste em propor um sistema de gestão de custos em uma pequena empresa do segmento varejista por meio do custeio variável. A próxima seção contempla os fundamentos teóricos do estudo. Após, descreve-se os procedimentos metodológicos adotados. Na sequência, são apresentados os resultados do estudo, bem como as conclusões.

2 Revisão Teórica

2.1 Importância da gestão de custos no processo decisório

Conforme Beuren, Raupp e Martins (2006), com o aumento da competitividade, cresce a necessidade dos gestores obterem maior conhecimento sobre as organizações, bem como o ambiente que operam, com a finalidade de avaliar o impacto da turbulência ambiental, desenvolver cenários para uma solução eficaz e utilizar informações para identificar as oportunidades e ameaças que o ambiente externo oferece à organização. Com a competição existente, as organizações não podem apenas se limitar a formar os preços com base nos custos incorridos e sim utilizar também como base os preços praticados pelos concorrentes.

Com essa realidade atualmente vivida pelas empresas, a gestão de custos passa a ser uma prioridade, assumindo um papel estratégico no processo decisório, permitindo à empresa produzir a medição de desempenho organizacional referente aos custos e provendo informações de controle. A contabilidade de custos pode fornecer à administração das

organizações um conjunto de informações, mas para isso é preciso que os relatórios sejam oportunos, passíveis de comparação, pertinentes e claros.

A gestão estratégica de custos vem sendo utilizada para integrar o processo de gestão da empresa, principalmente no que se refere à tomada de decisões de ordem econômica e financeira. Essa integração do todo é importante para que as empresas possam sobreviver competitivas num ambiente globalizado (RIBEIRO, 1999). Segundo Martins (2003), a construção da gestão estratégica de custos é formada por princípios aglomerados em três grandes grupos: princípios de custos, princípios de mensuração de desempenho e princípios de gestão de investimentos. Com esses princípios a contabilidade de custos está direcionada para, além de acompanhar os custos de cada bem ou serviço, possibilitar uma visão estratégica da organização.

2.2 Métodos de custeio

Um método de custeio fornece informações para avaliar os desempenhos dos diferentes setores, controlar os custos, diagnosticar as disfunções, falta de equilíbrio, desperdícios, e com isso conseguir traçar planos de melhorias para a tomada de decisão (LEONE, 2009). “Muitas empresas utilizam vários métodos para relatar suas receitas, custos e lucro” (MAHER, 2001, p.360). Segundo Martins (2003, p.37), custeio significa apropriação de custos. Assim, nesta seção serão abordadas as seguintes metodologias de custeio: custeio por absorção, custeio variável, custeio integral, custeio baseado em atividades, custeio padrão e unidade de esforço de produção.

2.2.1 Custeio por absorção

Leone (2009) afirma que custeio por absorção consiste na acomodação de todos os custos de produção aos bens produzidos, todos os gastos relativos à produção, ou seja, incorridos na produção do bem ou serviço. Para Martins (2003, p. 37), o “custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os bens ou serviços feitos”.

Este método é utilizado na maioria das vezes para elaboração do Balanço Patrimonial, apuração do lucro fiscal, demonstração de resultados, entre outros. O método de custeio por absorção pode ser operacionalizado de duas formas, com ou sem departamentalização. Neste sentido, “departamento é a unidade mínima administrativa para a contabilidade de custos, representada por pessoas e máquinas (na maioria dos casos), em que se desenvolvem atividades homogêneas.” (MARTINS, 2003, p.66).

2.2.2 Custeio variável

A metodologia do custeio por absorção, discutida no item anterior, promove a alocação de todos os custos aos produtos. Contudo, segundo Martins (2003), a alocação dos custos fixos aos produtos pode ser problemática em razão das seguintes características: os custos fixos existem independentemente da quantidade de produção; normalmente utilizam-se critérios de rateio para alocação dos custos fixos aos produtos; bem como o fato de o valor do custo fixo por unidade depender do volume de produção.

Diante destas características decorrentes da alocação dos custos fixos aos produtos, na metodologia do custeio variável apenas os custos variáveis são considerados nos produtos. Os custos fixos são considerados como despesas. De acordo com Leone (2009), no custeio variável, somente os custos e despesas variáveis devem ser inseridas como valor produtos. As

despesas e custos fixos deverão ser diretamente confrontados com o resultado do período.

Cabe ressaltar que esta metodologia não é aceita para fins fiscais. Os princípios contábeis não admitem a elaboração de Demonstrações Contábeis a partir do custeio variável. Porém, a não aceitação não impede que as empresas utilizem o custeio variável para decisões internas de curto prazo, ou ainda trabalhem com o custeio variável durante o ano e façam uma adaptação de fim de exercício.

Na verdade, a finalidade principal do emprego do conceito do custeio variável na execução dos procedimentos da contabilidade de custos parece ser a relevância da margem de contribuição, ou contribuição marginal. A contribuição marginal é a diferença entre a receita de venda e o custo variável de produção. A receita pode ser tanto dos produtos como dos serviços ou qualquer outro objeto. E os custos variáveis de produção ou de realização de cada um desses objetos do custeio. A contribuição marginal tem papel importante no auxílio à gerência na tomada de decisões de curto prazo (LEONE, 2009, p.322).

Segundo Martins (2003), margem de contribuição por unidade é a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada unidade, ou seja, é o valor que cada unidade traz à empresa com possibilidade de contribuir para cobrir gastos fixos e ainda gerar lucratividade.

2.2.3 Custeio integral

O custeio integral ou pleno, segundo Jhonson e Kaplan (1991 apud BEUREN e RAUPP), é um método que rateia aos produtos custos de produção e as despesas da empresa, gerando um gasto total dos produtos. Este método faz com que os gestores tenham conhecimento do total de custos e despesas por produto.

De acordo com Martins (2003), no século XX nasceu a idéia do uso dos custos para fixar os preços, alocando os custos e despesas aos produtos por meio de um método denominado RKW (*Reinhschskuratorium für Wirtschaftlichkeit*). Trata-se de uma técnica desenvolvida na Alemanha, que consiste no rateio dos custos de produção, bem como de todas as despesas aos produtos da empresa.

2.2.4 Custeio Baseado em Atividades

A finalidade do custeio baseado em atividades (ABC) é apropriar os custos às atividades executadas pela empresa segundo o uso que cada produto faz dessas atividades (RAYBURN, 1993). O ABC pode ser conceituado como um método de custeio que visa identificar as atividades realizadas por uma empresa, usando direcionadores para alocar os custos de forma mais realista aos bens e serviços (GRUNOW et al. 2005, p.59). De acordo com Martins (2003), direcionador de custos é o fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Para efeito de custeio de produtos, o direcionador deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos “consomem” as atividades. Assim, o direcionador de custos será a base utilizada para atribuir os custos das atividades aos produtos.

Os direcionadores de custos de recursos, segundo Martins (2003), são direcionadores de primeiro estágio, ou seja, demonstram a forma como as atividades consomem os recursos e serve para custear as atividades, sendo possível verificar a relação entre os recursos gastos e as atividades realizadas. Já os direcionadores de custos de atividades, ou de segundo estágio, servem para custear os produtos.

Martins (2003) expõe que o custeio baseado em atividades é um método que visa reduzir sensivelmente as distorções geradas pelo rateio dos custos indiretos. Conforme Kaplan

e Cooper (1998), o custeio baseado em atividades permite que os custos indiretos e de apoio sejam diferenciados, primeiro às atividades e processos e depois aos produtos, serviços e clientes, proporcionando aos gerentes um panorama dos aspectos econômicos envolvidos em suas operações. Segundo Leone (2009), o método ABC centraliza seus esforços na busca de uma análise mais ampla e profunda da função industrial (e, em alguns casos, nas demais funções), separando-a em suas diversas atividades. O ABC também pode ser utilizado para alocar despesas aos produtos.

2.2.5 Custo-Padrão

O custo padrão é muitas vezes entendido como custo ideal de produção, ou seja, com os melhores materiais, mão de obra mais eficiente possível, utilização de toda capacidade da empresa etc. Normalmente a organização fixa um determinado valor como meta para os bens e serviços (MARTINS, 2003).

Sabe-se que o sistema de custo-padrão não é aplicado sozinho, devendo ser integrado a outro sistema de custeamento com base em valores reais. Segundo Sá (1989 apud LEONE, 2009) o custo padrão é um custo determinado a priori, ou seja, predeterminado, e que se fundamenta em princípios científicos e observa cada componente de custos dentro de suas medidas de verdadeira participação no processo de produção, representando o quanto deve custar cada unidade em bases racionais. O custo padrão deve ser comparado ao custo histórico, a fim de observar as discrepâncias; tais verificações podem ser feitas para atender a múltiplas finalidades, quais sejam as de controle de produção, de estudo de investimentos, de estudo do grau de ocupação etc.

2.2.6 Unidade de esforço de produção (UEP)

O método UEP (unidade de esforço de produção) teve sua origem nos conceitos de aliança da produção, designado pelo engenheiro francês Georges Perrin na década de 1930. A ideia inicial e original era criar um método de cálculo com o objetivo de apresentar um quadro com metas que pudesse proporcionar o acompanhamento da variação dos elementos essenciais (SPILLERE, 2003). Este método consiste na instalação e utilização de uma unidade de medida de valores e recursos aplicados na produção de vários produtos.

Gantzel e Allora (1996, p.56-57) abordam os três princípios teóricos do método: *constância das relações*: quaisquer que sejam as variações de preços, os esforços se manterão constantes no tempo; *lucro é a parcela do dinheiro que a empresa obtém vendendo o seu trabalho*: ou seja, a venda da soma dos esforços de produção empregados na transformação das matérias-primas; *estratificações*: o grau de resultados “é essencialmente dependente do grau de diferenciação de cada nova estratificação de despesas em relação às precedentes”.

De acordo com Bornia (2002), a UEP baseia-se na unificação da produção de empresas multiprodutoras mediante a definição de uma unidade de medida comum a todos os artigos da empresa. Este conceito representa o esforço despendido na transformação da matéria-prima em produtos acabados. Desta forma, pode ser considerado como esforço de produção tudo o que se relaciona com a produção: de mão de obra (direta e indireta), energia elétrica usada na fábrica (produção), os materiais de consumo para o funcionamento da fábrica, manutenção dos equipamentos, o controle de qualidade, o trabalho intelectual de planejamento da produção.

Bornia (2002) reforça que as matérias-primas e as atividades administrativas, comerciais, financeiras não estão incluídas no processo de transformação da matéria prima dos produtos acabados. O método da UEP não utiliza estes custos e despesas para unificação

da produção e, portanto, os mesmos não são alocados aos produtos.

O método UEP busca a criação de uma unidade comum de medida capaz de quantificar produtos diferentes como se fossem iguais, facilitando o processo de alocação de custos e de gestão da produção (SILVA, 2006). Um dos objetivos do método UEP é a unir a produção através da criação de uma unidade de medida abstrata e homogênea para a produção diversificada das indústrias. A finalidade é facilitar o processo de cálculo e alocação de custos aos produtos, medir a produção de vários produtos em um mesmo período de tempo, a fim de gerenciar a produção, controlar custos e avaliar desempenhos (MARTINS, 2003).

De acordo com Wernke (2001 p.34), o método UEP possui algumas fases de operacionalização: divisão da fábrica em postos operativos, determinação do custo/hora de cada posto operativo, escolha do produto base, cálculo do potencial de produção de cada posto operativo (UEP/hora), determinação dos equivalentes dos produtos em UEP, mensuração da produção total em UEP e, cálculo dos custos de transformação.

2.3 Características do custeio variável

O objetivo desta seção é aprofundar os conceitos do custeio variável, além de abordar as suas características do mesmo, considerando que o mesmo representa o fundamento do sistema de custos proposta à empresa objeto de estudo. O método geralmente ele é utilizado em sistemas de acumulação de custos nas fábricas, porém o mesmo pode ser empregado outros segmentos que não os fabris. O sistema de custeio variável oferece vantagens quando aplicado ao sistema de custeio por ordem de produção, por processo, por responsabilidade (LEONE, 2009). Perez Junior, Oliveira e Costa (1999, p.189) entendem o custeio variável como:

útil para a tomada de decisões administrativas ligadas a fixação de preços, decisão de compra ou fabricação, determinação do mix de produtos e, ainda, possibilita a determinação imediata do comportamento dos lucros em face das oscilações de vendas.

Os custos dos produtos fabricados são compostos pelos custos variáveis, custos que se alteram proporcionalmente ao volume de produção. Para Leone (2000 p.390):

o custeamento variável é um critério usado para acumular os custos de qualquer objeto ou segmento da empresa. Normalmente, o custeamento variável é aplicado ao sistema de acumulação de custos e operações fabris. Entretanto, o critério pode ser empregado quando o contador desejar determinar custo de qualquer outro segmento da empresa que não seja o de produção.

Perez, Oliveira e Costa (1999, p.84) consideram que o custeio variável “fundamenta-se na separação dos gastos variáveis e fixos, isto é, em gastos que oscilam proporcionalmente ao volume de produção e vendas gastos que se mantêm estáveis perante volumes de produção e vendas oscilantes dentro de certos limites”. Desta forma, fica claro que uma organização somente poderá aplicar o método de custeio variável se possuir um sistema de apuração de custos que permita a diferenciação entre custos/despesas variáveis e os custos/despesas fixos. Em relação à sua utilidade, Leone (2009, p.326) afirma que:

O custeio variável é particularmente aproveitado pela administração com sucesso nos casos em que se deseja saber, com segurança, quais produtos, linhas de produtos, departamentos, territórios de vendas, clientes e outros segmentos, (ou objetos) que são lucrativos e onde a contabilidade de custos deseja investigar os efeitos inter-relacionados das mudanças ocorridas nas quantidades produzidas e vendidas, nos preços e nos custos e despesas.

De acordo com Maher (2001, p.374-376), o custeio variável apresenta algumas vantagens de utilização em comparação a outras metodologias: *separação dos custos de*

produção em fixos e variáveis: muitas das decisões administrativas exigem que os custos de produção sejam separados em seus componentes fixos e variáveis; *crítica ao custo fixo unitário*: qualquer custo fixo unitário é válido somente quando a produção for igual à quantidade utilizada para calcular o custo fixo unitário; *efeitos de alterações nos estoques e no lucro*: em outros métodos, como o custeio por absorção, quanto maior o número de unidades produzidas e não vendidas, maior o volume de custos fixos incorridos no período que não são confrontados com o resultado por terem sido ativados como estoque de produtos. Por outro lado, cabe destacar também as desvantagens do método, como a sua não aceitação para fins regulatórios e a maior identidade com decisões de curto prazo.

3 Procedimentos Metodológicos

Inúmeros temas são identificados nas empresas com o objetivo de identificar o problema e obter uma solução adequada, outras vezes para identificar melhorias no sentido de oportunidades futuras, sejam elas em nível de processo produtivo, apoio administrativo, gestão de pessoas, entre outros. Quando esses assuntos delimitam-se com base em temas e problemas bem definidos, a busca pela solução é qualificada como pesquisa. Nesse contexto, a pesquisa científica pode ser definida como uma atividade voltada para a solução de problemas teóricos ou práticos com o emprego de processos científicos (CERVO, BERVIAN, 1996).

Para investigação do problema deste trabalho, a presente pesquisa é caracterizada como descritiva quanto aos objetivos, realizada por meio de um estudo de caso, com abordagem predominantemente qualitativa.

As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados sob esse título e uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e observação sistemática (GIL, 2009, p.42).

A pesquisa descritiva busca estudar as características de um grupo, seja por idade, sexo, nível de escolaridade. Além destes podemos citar: estudar o nível de atendimento dos órgãos públicos, índice de criminalidade, levantar opiniões, pesquisas eleitorais, dentre outras (GIL, 2009).

Quanto aos procedimentos, a pesquisa foi desenvolvida por meio de um estudo de caso. “Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados” (GIL, 2009, p.54).

No que concerne à abordagem, trata-se de uma pesquisa qualitativa, pois permite auferir uma análise detalhada sem se limitar com hipóteses, possibilitando melhor acesso a informações que devem ser abordadas no instrumento de pesquisa. A pesquisa qualitativa proporciona melhor visão e compreensão do problema. Ela o explora com poucas idéias preconcebidas sobre o resultado dessa investigação (MALHOTRA, 2006).

A coleta de dados foi realizada através de entrevistas e documentos da empresa. Conforme Alencar (2000), uma entrevista é feita com base no problema de pesquisa, objetivo, referencial teórico, e questões norteadas. Para Gil (2009), a entrevista pode ser definida como uma técnica que envolve duas pessoas numa determinada situação, momento no qual uma delas formula perguntas e a outra responde.

Os dados foram coletados também a partir de documentos produzidos pela empresa. A análise de documentos geralmente oferece dados importantes ao pesquisador, possuindo como

principais meios de coleta os arquivos históricos, registros estatísticos e contábeis, diários, atas e outros arquivos disponíveis na empresa (OLIVEIRA, 1997).

Em termos de análise dos dados, utilizou-se a análise descritiva que, de acordo com Cervo e Bervian (1996), permite observar, registrar, analisar e correlacionar fatos e fenômenos (variáveis) sem manipulá-los. Também foi utilizada a análise documental, com base nas demonstrações contábeis, folhas de pagamento, entre outros dados coletados por meio de documentação.

4 Descrição e Análise dos Dados

4.1 Apresentação da empresa

A empresa objeto de estudo é do ramo varejista. A organização foi fundada em 18 de agosto de 2010, com o objetivo de comercializar sandálias personalizadas de alta qualidade. As sandálias buscam trazer imagens de paisagens, regiões e localidades turísticas do mundo, além das praias belíssimas. A partir do ano de 2011, a empresa começou a se preocupar com o material em que as sandálias eram produzidas, passando a trabalhar com sandálias produzidas apenas com materiais ecologicamente corretos. A composição dos produtos advém do processamento de duas substâncias: borracha natural e borracha atóxica.

Ainda em 2011, a empresa buscou novos projetos de expansão e, desta forma, vem trabalhando até hoje. Um dos objetivos consiste na exportação dos seus produtos para a Austrália e Califórnia (EUA), local onde já se encontram representantes da marca. Além destes, a empresa trabalha com outro projeto paralelo que é comercialização de capas estangue de silicone para máquinas fotográficas.

A empresa funcionou por muito tempo com dois colaboradores, um na área financeira e outro na área de marketing, além do proprietário que assumiu a área comercial e administrativa. A empresa conta também com trabalhos terceirizados na área de criação de artes para novos modelos de sandálias. Atualmente, a empresa conta com o proprietário, responsável pela área de criação dos novos modelos, um colaborador no administrativo-financeiro, e um colaborador responsável pela área comercial.

4.2 Diagnóstico da gestão de custos

4.2.1 Determinação dos custos dos produtos

De acordo com a entrevista realizada com o proprietário da empresa, verifica-se que a mesma possui pouco controle financeiro, e não há um controle formalizado para apuração de custos. O controle dos gastos é feito, algumas vezes, em uma planilha que contém receitas e despesas. Neste instrumento são lançados os gastos mensais, bem como os recebimentos. Em alguns momentos, até mesmo por esquecimento, não é feito nenhum tipo de registro, o que descaracteriza este procedimento como confiável no que tange a valores reais de receitas e gastos. Foi possível verificar também que em algumas situações são pagas contas pessoais com as receitas advindas da empresa. Com base na entrevista, pôde-se perceber que o proprietário deve aperfeiçoar seus conhecimentos sobre os conceitos de gastos e suas classificações.

A empresa faz uma classificação dos custos em fixos e variáveis. Os custos fixos compreendem os honorários contábeis, manutenção da estrutura física da empresa, telefone, água, salários, funcionários. Já os custos variáveis considerando contemplam o combustível utilizado na venda e entrega dos produtos, e a comissão dos vendedores. Quanto ao custo dos

produtos e formação dos preços, foi verificado que a empresa tem pouco controle. Como os custos da matéria prima dos produtos variam de acordo com a quantidade solicitada, e logo o custo dos produtos também é impactado por essa variação, tal controle se faz necessário. Observou-se que os cálculos feitos pelo proprietário para formação do preço de venda não estão vinculados aos custos e sim ao mercado. Assim sendo, a empresa atua sem a utilização de um referencial interno para a determinação de seus preços, provocando, desta forma, um aumento considerável no risco da obtenção de seus resultados econômico-financeiros. A tabela 1 representa um exemplo da forma como são definidos os custos de um determinado produto da empresa em estudo.

Tabela 1: Gestão de custos utilizada pela empresa

Descrição	Custo unitário
Arte	R\$ 0,10
Sola	R\$ 4,60
Transfers	R\$ 1,14
Tira	R\$ 0,95
Etiqueta	R\$ 0,30
Mão de Obra	R\$ 1,30
Cabide	R\$ 0,15
Plástico	R\$ 0,06
TAG	R\$ 0,10
Corrugado	R\$ 0,10
Transporte (média)	R\$ 0,25
Impostos 4%	R\$ 0,60
Mídia local 3%	R\$ 0,44
Representantes 8%	R\$ 1,20
Margem de lucro 14% (calculado com venda média de 3100 pares/mês)	R\$ 2,08
Lucro líquido 10%	R\$ 1,49
Custo unitário total	R\$ 14,86

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

Não há um método de custeio utilizado na determinação do custo dos produtos. A empresa trabalha com o custo unitário conforme a tabela 1. Contudo, no item margem de lucro, a mesma utiliza um percentual de 14% calculado sobre a venda média de 3100 pares ao mês, sendo que esta quantidade é variável.

Constatou-se que a arte gráfica das sandálias é feita uma única vez e a mesma será paga por arte desenvolvida e aprovada. Após, será rateado os custos da mão de obra do design entre todas as sandálias produzidas do mesmo padrão. Quanto à sola das sandálias, observou-se que o preço da sola com os fornecedores varia conforme a quantidade pedida e a forma de pagamento, o mesmo pode-se afirmar para os *transfers*, etiquetas, cabide e plástico.

Quanto ao transporte, essa média inserida foi feita com base em um número de sandálias entregues, No que diz respeito aos impostos, a empresa, que é optante pelo Simples Nacional, aplica 4% de impostos sobre a receita bruta. Já os valores destinados a mídia local são de 3%.

4.2.2 Gastos incorridos na organização objeto de estudo

Em uma segunda entrevista com o proprietário da empresa em estudo, foi possível levantar os gastos incorridos. A tabela 2 demonstra os gastos identificados pelo gestor.

Tabela 2: Gastos incorridos

Descrição	Valor Monetário
Salário – proprietário	R\$ 2.000,00
Serviços Contábeis	R\$ 200,00
Combustível	R\$ 200,00
Telefone	R\$ 150,00
Custo com modelo de arte	R\$ 80,00
Taxa bancária de pacotes	R\$ 40,00
Serviços Serasa	R\$ 85,90

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

Nesta tabela foram descritos apenas os gastos mensais que o gestor julga que incorram mensalmente. O salário do proprietário é indispensável, uma vez que o mesmo depende desta renda. Os serviços contábeis são terceirizados e contratos anualmente. O combustível e o telefone são de uso para o proprietário efetuar a cobrança e recebimento de vendas. O custo do modelo de arte é usado na elaboração de novas criações e modelos das novas coleções. Já as taxas de serviços prestados pelo banco são inerentes a pacotes oferecidos a empresa e que o proprietário avalia como necessários neste período. Os serviços do Serasa são usados para consulta de inadimplentes, inserção e retirada dos mesmos.

4.3 Proposta para gestão de custos

4.3.1 Escolha do método de custeio

Dentre os métodos considerados na literatura, foi possível verificar que o custeio por absorção não é a metodologia mais adequada à empresa em estudo, uma vez que este método apropria os custos diretos e os indiretos aos produtos. Dadas as características da empresa, a classificação de custos que mais interessa à gestão é aquela que classifica os gastos em fixos e variáveis. O método de custeio integral e o custeio padrão, após analisadas as suas características, também foram considerados inadequados. Já o custeio baseado em atividades e a UEP demandariam um tempo maior para implementação.

Neste sentido, considera-se que o método de custeio mais adequado para implantação de gestão de custos é o custeio variável. Propõe-se à empresa utilizar a margem de contribuição unitária visando identificar o quanto cada unidade contribui para cobrir os gastos variáveis. Adicionalmente, será calculada a margem de contribuição total, cujo objetivo é verificar quanto do montante de vendas contribui para cobrir os gastos fixos e ainda proporcionar lucratividade.

4.3.2 Estrutura do sistema de custos

A tabela 3 contempla a operacionalização da proposta de gestão de custos baseada no custeio variável para a empresa objeto de estudo.

Tabela 3: Estrutura do sistema de custos

Itens	Modelo Brasil				Total
	Onça	Arara Vermelha	Tucano	Tuiui	
1 Vendas					
2 Vendas à vista	R\$ 413,40	R\$ 1.590,00			R\$ 2.003,40
3 Vendas parceladas		R\$ 1.701,00	R\$ 3.780,00	R\$ 2.268,00	R\$ 7.749,00

4	Quantidade de itens vendidos	26	190	200	120	536
5	(=) Total de vendas unitária ((linha 2+linha 3)/ linha 4)	R\$ 15,90	R\$ 17,32	R\$ 18,90	R\$ 18,90	R\$ 18,19
6	(=) Total de vendas (linha 2+linha 3)	R\$ 413,40	R\$ 3.291,00	R\$ 3.780,00	R\$ 2.268,00	R\$ 9.752,40
7	(=) Custos e despesas variáveis unitários					
8	Arte das sandálias	R\$ 0,10	R\$ 0,10	R\$ 0,10	R\$ 0,10	
9	Sola das sandálias	R\$ 4,60	R\$ 4,60	R\$ 4,60	R\$ 4,60	
10	Transfers das Sandálias	R\$ 1,14	R\$ 1,14	R\$ 1,14	R\$ 1,14	
11	Tira	R\$ 0,95	R\$ 0,95	R\$ 0,95	R\$ 0,95	
12	Etiqueta da tira	R\$ 0,30	R\$ 0,30	R\$ 0,30	R\$ 0,30	
13	Mão de obra das sandálias	R\$ 1,30	R\$ 1,30	R\$ 1,30	R\$ 1,30	
14	Cabide das sandálias	R\$ 0,15	R\$ 0,15	R\$ 0,15	R\$ 0,15	
15	Tag	R\$ 0,10	R\$ 0,10	R\$ 0,10	R\$ 0,10	
16	Corrugado	R\$ 0,10	R\$ 0,10	R\$ 0,10	R\$ 0,10	
17	Transporte (fábrica ao cliente)	R\$ 0,25	R\$ 0,25	R\$ 0,25	R\$ 0,25	
18	SIMPLES (PIS, COFINS, IRPJ, CSLL)	R\$ 0,60	R\$ 0,60	R\$ 0,60	R\$ 0,60	
19	Comissões de venda	R\$ 1,27	R\$ 1,39	R\$ 1,51	R\$ 1,51	
20	Total custos e despesas variáveis unitários (linhas 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13 + 14 + 15 + 16 + 17 + 18 + 19)	R\$ 10,86	R\$ 10,98	R\$ 11,10	R\$ 11,10	R\$ 44,04
21	(=) Margem de contribuição unitária (linha 5-linha 20)	R\$ 5,04	R\$ 6,35	R\$ 7,80	R 7,80	R\$ 26,98
22	(=) Margem de contribuição total (linha 4* linha 21)	R\$ 130,99	R\$ 1.205,62	R\$ 1.559,60	R\$ 935,76	R\$ 3.831,97
23	(=) Custos e despesas fixas Comuns					
24	Honorários do contador					R\$ 200,00
25	Salários					R\$ 2.000,00
26	Telefone					R\$ 150,00
27	Taxa bancária de pacotes					R\$ 40,00
28	Serviço Serasa					R\$ 85,90
29	Total de custos e despesas fixas (linhas 24+25+26+27+28)					R\$ 2.475,90
30	(=) Lucro/ Prejuízo (linhas 23- 31)					R\$ 1.356,07

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

Esta proposta de implementação do custeio variável está composta por uma linha específica de produtos da empresa em estudo. Foi observado que a empresa trabalha com duas formas de pagamento, a vista e parcelado. Nesta proposta foram inseridos preços distintos para pagamento à vista e parcelado, visto que os mesmos possuem valores diferenciados.

A partir da operacionalização demonstrada, a empresa terá condições de verificar o preço médio de seus produtos, bem como o preço por modelo, uma vez que as quantidades são inseridas a fim de obter o total de vendas. Os gastos variáveis com a produção e montagem do produto são demonstrados por unidade, sendo que alguns deles já foram rateados, como por exemplo, as comissões de vendas que, segundo o proprietário, corresponde a 8% sobre o valor de venda.

No que tange às margens de contribuição, com esse modelo é possível analisar quanto cada unidade contribui para cobrir os gastos variáveis. Após, foram inseridos os gastos fixos, possibilitando a identificação do resultado da empresa (lucros ou prejuízos). Utilizando esta abordagem é possível verificar quanto cada sandália vendida contribui para cobrir os custos e despesas fixas. Com as margens de contribuição apuradas, a empresa terá condições de analisar se tem possibilidades de arcar com os custos e despesas fixas do mês. É relevante

salientar que esta planilha deve ser elaborada mensalmente, podendo analisar os resultados em intervalos de tempo, comparar com períodos anteriores, ou fazer projeções baseadas em históricos anteriores.

5 Conclusões

O objetivo do estudo consistiu em propor um sistema de gestão de custos em uma pequena empresa do segmento varejista por meio do custeio variável. Dadas as características dos gastos incorridos pela organização, julgou-se o custeio variável a metodologia mais adequada às necessidades informações, dentre aquelas disponíveis na literatura.

O diagnóstico realizado permitiu identificar os gastos incorridos pela empresa, bem como a atual utilização dos mesmos para fins de tomada de decisões. Contudo, durante o estudo foram identificados outros gastos além daqueles identificados pelo proprietário inicialmente. Assim, foi proposto à empresa utilizar a margem de contribuição unitária visando identificar o quanto cada unidade contribui para cobrir os gastos variáveis. Adicionalmente, foi também proposto o cálculo da margem de contribuição total, cujo objetivo é verificar quanto do montante de vendas contribui para cobrir os gastos fixos e ainda proporcionar lucratividade.

A partir da proposta realizada, a empresa terá condições de verificar o preço médio de seus produtos, bem como o preço por modelo. Os gastos variáveis foram identificados por produto, já os gastos fixos foram diretamente confrontados com o resultado. Foi possível analisar quanto cada unidade contribui para cobrir os gastos variáveis. Além disso, a empresa poderá verificar se os recursos obtidos serão suficientes para arcar com os custos e despesas fixas do mês. Tais valores deverão ser analisados mensalmente, identificando os resultados em intervalos de tempo, comparando-os com períodos anteriores, ou realizando projeções baseadas em históricos anteriores.

Em razão de se tratar de um estudo de caso, não há a possibilidade de generalizar os resultados alcançados, o que representa uma das limitações do trabalho. Assim, recomenda-se a aplicação da proposta em outras empresas do setor varejista, a fim de comparar os resultados alcançados, bem como aperfeiçoar a gestão de custos neste segmento.

Referências

- ALENCAR, E. **Introdução à metodologia de pesquisa social**. Lavras: UFLA/FAEPE, 2000.
- BRANDÃO, H.P.; GUIMARÃES, T.A. Gestão de competências e gestão de desempenho: tecnologias distintas ou instrumentos de um mesmo construto? In: XII Encontro Nacional da ANPAD, 1999, Foz do Iguaçu. **Anais...** Foz do Iguaçu, 1999.
- BEUREN, I. M.; RAUPP, F. M.; MARTINS, S. J. Utilização de controles de gestão nas maiores indústrias catarinenses. **Revista Contabilidade & finanças**, São Paulo, v.1, n.40, p 120-132, 2006.
- BORNIA, A.C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre, 2002.
- CERVO, Amado Luiz. BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. São Paulo: Makron Books, 1996.
- GANTZEL, Gerson; ALLORA, Valério. **Revolução nos custos: os métodos ABC e UEP e a gestão estratégica de custos como ferramenta para a competitividade**. Salvador: Casa da Qualidade, 1996.
- GRUNOW, A. et al. Custeio e gestão baseada em atividade: o caso Sadia S.A. In: XII Congresso Brasileiro de custos, 2005, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis, 2005.

- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2009.
- KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.
- KOTLER, P. **Marketing essencial: conceitos, estratégias e casos**. São Paulo: Prentice Hall, 2005.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2009.
- MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.
- MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. Porto Alegre: Artmed, 2006.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2003.
- OLIVEIRA, Silvio Luiz. **Tratado de metodologia científica**. São Paulo: Pioneira, 1997.
- PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.
- RAYBURN, Letricia. **Cost accounting: using a cost management approach**. New York: Irwin, 1993.
- RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologias de custos utilizadas nas maiores indústrias do setor têxtil do Estado de Santa Catarina. In: XIII SemeAd – Seminários de Administração. **Anais...** São Paulo: FEA-USP, 2010.
- RIBEIRO, Osni. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Saraiva, 1999.
- SILVA, Marcia Zanievicz. **Mensuração dos custos de procedimentos médicos em organizações hospitalares: sistematização de um método de custeio híbrido à luz ABC e da UEP**. Florianópolis, 169f. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, 2006.
- SPILLERE, Renato Alamini. **Sistema de custos para PMEs, baseado no todo das UEPs: uso de planilhas eletrônicas**. Florianópolis, 2003. 166 p. Dissertação (Mestrado), Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina.
- WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2001.