

# **APLICAÇÃO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DE FABRICAÇÃO DE DOCES DE FRUTAS**

**Erves DUCATI** (UFSC) - ervesducati@yahoo.com.br

**André Felipe Silva** (UFSC) - andre.felipe.s@hotmail.com

## **Resumo:**

*Este trabalho tem como objetivo geral, apurar os custos relativos ao processo de fabricação juntamente com o cálculo da margem de contribuição no intuito de fornecer subsídios aos gestores para a tomada de decisão. A pesquisa se caracteriza como um estudo de caso que utiliza as técnicas da pesquisa aplicada, exploratória, descritiva e documental, com abordagem quali-quantitativa, no qual serão utilizadas como instrumento de coleta de dados a entrevista semiestruturada e a observação. A fundamentação teórica aborda o custeio variável e a margem de contribuição. Destaca-se o modo como o trabalho é realizado pela empresa, a partir da percepção dos administradores e do pesquisador, objetivando realizar a apuração dos custos variáveis para analisar e detalhar o processo de fabricação dos doces. Evidencia o diagnóstico da empresa, retratando seu histórico, competências, área de atuação, estrutura, dentre outros aspectos relevantes. Constatou-se que a empresa estudada não faz uso de nenhuma ferramenta contábil para auxiliar a tomada de decisão. A contabilidade realizada atende apenas as exigências legais e ao fisco, não gerando nenhum tipo de balancete ou relatório contábil. As decisões são tomadas a partir da grande experiência dos sócios que integram a sociedade desde a fundação. Pode-se verificar que todos os produtos contribuem para a formação de lucro da empresa, não apresentando nenhum produto deficitário.*

**Palavras-chave:** *Custeio Variável. Margem de contribuição. Tomada de decisão*

**Área temática:** *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

# **APLICAÇÃO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DE FABRICAÇÃO DE DOCES DE FRUTAS**

## **Resumo**

Este trabalho tem como objetivo geral, apurar os custos relativos ao processo de fabricação juntamente com o cálculo da margem de contribuição no intuito de fornecer subsídios aos gestores para a tomada de decisão. A pesquisa se caracteriza como um estudo de caso que utiliza as técnicas da pesquisa aplicada, exploratória, descritiva e documental, com abordagem quali-quantitativa, no qual serão utilizadas como instrumento de coleta de dados a entrevista semiestruturada e a observação. A fundamentação teórica aborda o custeio variável e a margem de contribuição. Destaca-se o modo como o trabalho é realizado pela empresa, a partir da percepção dos administradores e do pesquisador, objetivando realizar a apuração dos custos variáveis para analisar e detalhar o processo de fabricação dos doces. Evidencia o diagnóstico da empresa, retratando seu histórico, competências, área de atuação, estrutura, dentre outros aspectos relevantes. Constatou-se que a empresa estudada não faz uso de nenhuma ferramenta contábil para auxiliar a tomada de decisão. A contabilidade realizada atende apenas as exigências legais e ao fisco, não gerando nenhum tipo de balancete ou relatório contábil. As decisões são tomadas a partir da grande experiência dos sócios que integram a sociedade desde a fundação. Pode-se verificar que todos os produtos contribuem para a formação de lucro da empresa, não apresentando nenhum produto deficitário.

**Palavras-chave:** Custeio Variável. Margem de contribuição. Tomada de decisão

**Área Temática:** Custos como ferramentas para o planejamento, controle e apoio a decisão

## **1 Introdução**

O mercado cada vez mais competitivo e globalizado e a atual conjuntura econômica, faz com que os negócios necessitem de acompanhamento financeiro, contábil, comercial e operacional, para que seus objetivos sejam alcançados, para tanto, os empreendedores utilizam as mais variadas ferramentas de gestão e planejamento estratégico.

O gestor, acerca desse planejamento, pode atuar basicamente em três itens para alcançar os objetivos: aumentar o preço de venda dos produtos que fabrica e comercializa; elaborar um forte planejamento tributário; e ou, reduzir os custos. O primeiro item torna-se, muitas vezes inviável face o mesmo resultar em queda nas vendas, uma vez que geralmente o cliente não está disposto a consumir produtos com o preço acima do mercado. O planejamento tributário pode ser uma alternativa para as empresas fugirem dos altos custos, porém, a complexidade e a pesada carga tributária brasileira, limita as opções das empresas que acabam pagando muitos impostos, independente da forma de tributação.

Diferentemente dos demais itens, conhecer os custos de fabricação dão ao gestor uma melhor condição de atuar sobre eles com a expectativa de reduzi-los, o que pode resultar em um melhor desempenho da empresa. Além disso, o conhecimento dos custos é imprescindível para a tomada de decisão com maior precisão por parte dos gestores.

Sabe-se que nem sempre as empresas realizam os controles e acompanhamentos necessários, inerentes aos investimentos realizados e os custos incorridos no processo

produtivo, fazendo com que não se consiga ter informações para o controle e tomada de decisão e isso pode impactar diretamente na sobrevivência e crescimento futuro da empresa.

Sob esta ótica, a contabilidade de custos torna-se uma ferramenta útil para a gestão e controle, uma vez que ela gera informações específicas de cada atividade, podendo ser decisiva no futuro das organizações.

## **2 METODOLOGIA UTILIZADA**

Esse estudo foi realizado em uma pequena empresa familiar (que, por motivos de sigilo comercial e confidencialidade, será denominada de Empresa Alfa) especializada na fabricação de doces e geléias de frutas. A microempresa possui gestão familiar e está instalada em município pertencente à região da Grande Florianópolis, Santa Catarina, onde mantém sua fábrica há aproximadamente 50 anos.

O maior problema enfrentado pela Empresa Alfa é o fato de não conhecer os custos de produção do portfólio de doces e geléias, o que, pontualmente, dificulta uma negociação mais precisa com seus maiores clientes, já que a empresa não utiliza nenhum sistema de custos.

Assim se conhecendo os custos e a margem de contribuição gerada pelos produtos, a empresa pode tomar ciência de aspectos particulares de cada um deles, o que facilitará nas negociações com seus clientes. Atualmente os administradores da organização tem dificuldade em precificar os pedidos de grande volume (quantidades), em função de não conhecer o custo de fabricação. Assim esse trabalho tem como objetivo geral, apurar os custos relativos ao processo de fabricação juntamente com o cálculo da margem de contribuição no intuito de fornecer subsídios aos gestores para a tomada de decisão.

Por se concentrar na investigação de uma única organização, esta pesquisa caracteriza-se como estudo de caso aplicado à Empresa Alfa. De acordo com Silva e Menezes (2001, p.21), o estudo de caso “envolve o estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de maneira que se permita o seu amplo e detalhado conhecimento”.

A presente pesquisa pode ser caracterizada também como pesquisa aplicada, exploratória, descritiva e documental, com abordagem quali-quantitativa.

Segundo Vergara (2004), a pesquisa aplicada é motivada pela necessidade de resolver problemas imediatos ou não e tem finalidade prática. Dessa forma, são adequadas à empresa, as aplicações relacionadas à gestão de custos de forma a atender as necessidades de acordo com sua realidade. Observou-se a necessidade abordada pela empresa de não apenas conhecer os processos atuais e elaborar relatórios gerenciais e de custos (por meio de planilhas no Excel), mas também de posse de informações utilizá-las para as melhorias necessárias.

Segundo Gil (2002), a pesquisa exploratória tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo mais explícito e, tem como objetivo principal, o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições. Com relação a pesquisa descritiva Gil (2002, p. 42), afirma que “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações variáveis”. Assim, entende-se que a pesquisa é exploratória e descritiva, pois tem em seu objetivo geral a proposta de levantar informações (explorar e descrever) relativas ao processo de fabricação dos doces para realizar a gestão de custos de forma adequada e contribuir para a tomada de decisão referente a negociação com clientes.

Vergara (2004) destaca que, quanto aos meios de investigação, uma pesquisa pode ser: a) De campo: baseia-se pela experiência que está sendo aplicada na investigação e é realizada exatamente no local onde são observados os fenômenos estudados; b) Documental: através de

análises em documentos encontrados em órgãos públicos ou privados, ou com pessoas que detenham a guarda destes documentos; c) Bibliográfica: é aquela realizada com base em material publicado em livros, jornais, revistas, *sites* na internet, e que sejam disponibilizados ao público em geral.

Assim a análise documental partiu dos documentos disponibilizados pela empresa estudada, como: relatórios, planilhas e tabelas que são utilizados para acompanhamento e servem de base para a tomada de decisões da gerência. A obtenção de documentos disponibilizados pela empresa durante a investigação possibilitou que fosse realizada a análise documental. Ressalte-se que a pesquisa utilizou documentos e informações autênticos, repassados pelos próprios gestores da empresa em questão, o que garante que o resultado apresentado seja fiel à realidade da empresa, retratando os aspectos relevantes para a análise dos custos.

Além da análise documental também foi utilizada a entrevista não estruturada como instrumento de coleta de dados, pois é o meio propício de se buscar a realidade da empresa estudada. Para Silva e Menezes (2001, p. 33) a entrevista “é a obtenção de informações de um entrevistado, sobre determinado assunto ou problema”.

Os dados foram apurados (*in loco*) nos primeiros cinco dias úteis dos meses de julho e agosto de 2013. A coleta de dados foi realizada acompanhando o tempo dispensado em cada atividade e o que era consumido de matéria prima e insumo em cada etapa, até a conclusão do processo onde o produto encontrava-se pronto para ser comercializado. Cabe ressaltar que a pesquisa se preocupou na obtenção de informações realistas a respeito do funcionamento da Empresa Alfa, uma vez que para a realização da análise do processo de fabricação dos doces, as informações obtidas são importantes para a empresa.

A escolha deste tema se deu porque os gestores da Empresa Alfa entendem e acreditam que é fundamental ter um controle mais efetivo sobre a gestão dos custos. Além disso, acredita-se que a apuração dos custos auxiliará os administradores a verificar quais produtos custam mais para serem fabricados e contribuem para o lucro da empresa, gerando subsídios às futuras tomadas de decisão por parte dos gestores.

Nas empresas de pequeno e médio porte, nas quais a administração é praticamente toda exercida pelo controle familiar (no caso deste estudo), é comum a ausência de uma política de gerenciamento e controle de custos, seja por falta de organização das empresas na apuração destes dados, seja por falta de conhecimento dos gestores, no que diz respeito ao uso destas informações. Considerando que a empresa em estudo já está inserida no mercado, bem posicionada e com carteira de clientes já formada, acredita-se que este trabalho possa contribuir para melhorar seu desempenho financeiro, garantindo melhor aproveitamento dos recursos.

### **3 CUSTEIO VARIÁVEL**

Este sistema ganhou ênfase, segundo Backer e Jacobsen (1974) com o trabalho apresentado por Jonathan N. Harris, no NACA Bulletin, de janeiro de 1936, sob o título *What did we earn last month*, no entanto a sua origem é muito anterior. Segundo os autores como o método tem raízes na teoria do lucro marginal na Ciência Econômica, é desejável a denominação de Custeio Marginal, ao invés de Custeio Variável ou Direto como comumente é conhecido, principalmente no Brasil.

Um dos sistemas de custeio que segundo a literatura é utilizado a nível gerencial voltado a tomada de decisão é o custeio variável. Neste sentido, Maher (2001) afirma ser este sistema aquele em que os apenas os custos variáveis são atribuídos aos produtos fabricados,

sendo que os custos fixos são considerados como despesas do período e não custo dos produtos. Backer e Jacobsen (1974) complementam afirmando que o raciocínio básico deste sistema, refere-se ao fato de que os custos variáveis de produção são os únicos efetivamente incorridos no processo de fabricação dos produtos, enquanto que os custos fixos representam a capacidade existente, quer haja produção ou não.

Segundo Leone (1977, p.414) neste sistema os custos variáveis de produção serão registrados como custos dos produtos fabricados, e complementa:

Os custos variáveis de administração e de vendas serão debitados diretamente ao custo dos produtos acabados e que vão ser vendidos. Os custos periódicos serão globalmente lançados contra os resultados obtidos no período. Esse procedimento oferecerá vantagens capitais ao Administrador no processo de tomada de decisões, porque fornece, explicitamente, a medida da margem de contribuição.

Basicamente, o sistema de custeio variável está expresso na figura 1, onde se demonstra através de um fluxograma a operacionalidade do método, onde todos os custos variáveis são atribuídos ao processo de fabricação, sendo que parte deles será apropriado como custo do produto vendido e o restante irá compor o estoque de produtos acabados e de produtos em elaboração. As despesas variáveis neste sistema compõem também o custo dos produtos que foram vendidos. Por outro lado, todos os custos e despesas fixas são considerados como sendo do período ou de sustentação das atividades, devendo seus valores ser integralmente considerados como redutores da margem de contribuição.

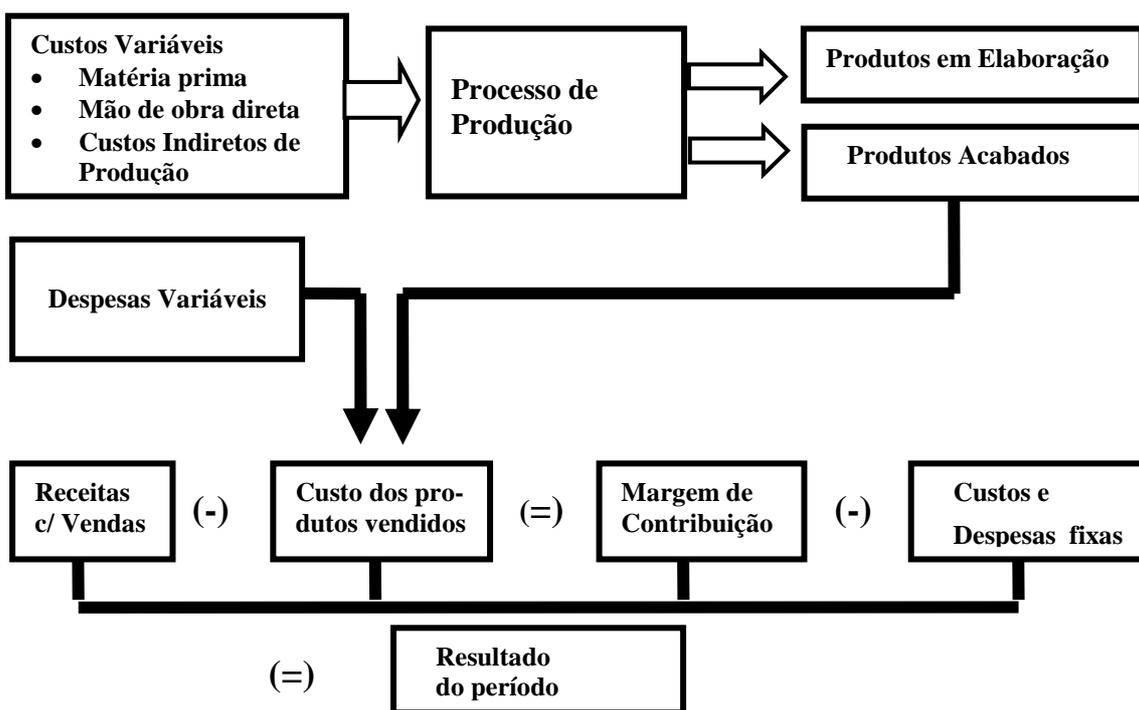


Figura 1 – Fluxograma do método de Custeio Variável

Pelo exposto o custeio variável não observa as determinações da Lei nº 6404/76 – Lei das Sociedades por ações – ou seja, é um método que aparentemente não é aceito pela legislação brasileira quanto aos aspectos tributários, estando também em desacordo com os princípios contábeis, principalmente o princípio da competência, no que concerne a comparação entre as receitas e despesas, expresso no art. 9º da resolução CFC 750: “As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, **sempre simultaneamente quando se correlacionarem** (grifo nosso), independentemente de recebimento ou pagamento”.

De acordo com a Resolução CFC 750 este princípio estabelece quando um determinado componente deixa de integrar o patrimônio, transformando-se um modificador do Patrimônio Líquido da entidade – um dos casos é a venda de ativos estoques, que provocam modificação no Patrimônio Líquido através da obtenção ou não de lucros. Deve-se observar que o princípio não está relacionado com o ato de receber ou de pagar, mas sim com o fato de reconhecer as receitas geradas ou dos custos e despesas incorridas no período. Assim, como os custos fixos neste custeio são alocados na sua totalidade como gastos do período em que foram gerados e não se relacionam a existência ou permanência em estoques dos produtos fabricados, ocorre a contrariedade deste princípio contábil.

### 3.1 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

O conceito de lucro, segundo Gonçalves et al (1998) no custeio variável, é tratado através da margem de contribuição, que representa o excedente unitário entre o preço de venda e os custos e despesas variáveis unitários específicos do produto, que pode ser representada na fórmula:  $MCu = PVu - (CVu + DVu)$ , onde:

MCu = Margem de contribuição unitária; PVu = Preço de venda unitário; CVu = Custo variável unitário; e DVu = Despesa variável unitária.

A margem de contribuição é uma ferramenta utilizada juntamente com o preço de venda de um produto e serve para cobertura dos custos indiretos e para formação do lucro. Antes de determinar a margem de contribuição de qualquer segmento, atividade ou produto, é necessário identificar seus custos diretos e eleger o parâmetro representativo e classificar os custos fixos e variáveis diante deste parâmetro (LIMA et al, 2007).

Apesar de todas as explicações de Martins (2006) se referirem aos custos fixos como aqueles que não são considerados na tomada de decisão, o autor acredita na ideia de que eles devam ser devidamente analisados e não rateados como sendo pertencentes a cada unidade de cada produto.

Para Leone (2008, p. 40) “a margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda unitário e o custo de venda variável unitário”. Ainda na visão do autor citado “denomina-se margem de contribuição porque o valor que sobra do preço de venda contribui para a cobertura dos custos indiretos fixos, periódicos”.

Oliveira e Perez Jr. (2000, p. 202) conceituam margem de contribuição como “a sobra financeira de cada produto ou divisão de uma empresa para a recuperação – ou amortização – das despesas e dos custos fixos de uma entidade e para a obtenção do lucro esperado [...]”. De acordo com Oliveira e Perez Jr. (2000) a análise da margem de contribuição pode ser realizada: por produto, por departamento produtivo ou por divisão de negócios.

Maher (2001) apresenta a margem de contribuição como uma importante ferramenta de gestão a ser utilizada pelos administradores, em razão de demonstrar a lucratividade dos produtos antes da imputação dos custos fixos, visto que os mesmos tendem a ser mais difíceis de mudar a curto prazo.

### 3.2 VANTAGENS E DESVANTAGENS DO CUSTEIO VARIÁVEL

Pode-se citar como vantagens do custeio variável: a) os custos são medidos objetivamente uma vez que os custos fixos não sofrerão rateios arbitrários; b) os estoques (aumentos ou reduções) não afetam a lucratividade; c) o custeio variável é facilmente integrado ao custo-padrão e ao orçamento flexível, obtendo-se melhor controle dos custos; d) o custeio variável traz mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisões. A utilização do custeio variável apresenta uma série de vantagens no sentido de tomada de decisão, principalmente as que se enquadram naquelas que consistem em alocar um fator

escasso de produção aos vários produtos, com o objetivo de obter a combinação mais lucrativa.

Padoveze (2003, p.170) cita como desvantagens do custeio variável “na prática, a separação de custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos semivariáveis e semifixos, podendo o custeamento direto incorrer em problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio”. Outra desvantagem é que o custeio variável ao desconsiderar os custos fixos é válido para decisões de curto prazo, no entanto, nas decisões de longo prazo, onde os custos fixos estão ligados à capacidade de produção, a sua utilização pode trazer problemas de continuidade para a empresa.

#### 4 O estudo de caso

A Empresa Alfa está no mercado há aproximadamente cinco décadas e desde a fundação situa-se em Biguaçu, Grande Florianópolis, na comunidade de Sorocaba. O sucesso comercial com a fabricação dos doces veio com a idéia de se aproveitar a sobra da banana plantada, colhida e vendida em feiras da capital catarinense, isto em 1968. O interesse naquela época era aproveitar tudo que a fruta podia oferecer e assim, se iniciou o processo de fabricação do doce de banana, que era comercializado no centro de Florianópolis.

Os anos foram passando e a produção aumentando devido à boa aceitação dos doces fabricados pela família, então em 1978 veio à ideia de fazer doces de novos sabores, até mesmo por sugestão dos clientes que consumiam o doce de banana. Os sócios se preocupam em manter a tradição do doce caseiro, operacionalizando algumas tarefas mais árduas, como por exemplo, a de mexer o doce manualmente.

À medida que a produção crescia, surgia a necessidade de mais espaço, assim, as instalações se expandiram, e hoje possui cerca de 600 m<sup>2</sup> de área construída, distribuídos em um terreno de cerca de 2.000 m<sup>2</sup>, no qual chegam a fabricar cerca 50 mil potes de doces e geléias por mês para representantes e comerciantes, com atuação na Grande Florianópolis e região Norte de Santa Catarina, e na região norte do estado do Rio Grande do Sul. Para isso a empresa conta com um quadro funcional de 12 pessoas, entre administrativo e operacional e 1 responsável técnico.

Apesar do processo de fabricação ter se modernizado com o passar dos anos, e alguns equipamentos terem substituído funções manuais, como “mexer” a fruta junto ao “tacho”, os doces mantêm suas características originais, como os que eram produzidos a 50 anos atrás, sendo que todos os sabores da linha de produção são produzidos sem conservantes, mantendo o grande diferencial que é o sabor de doce caseiro.

##### 4.1 PRODUTOS E FUNCIONAMENTO

A empresa fabrica atualmente 7 sabores de doces e 6 sabores de geléias, em embalagens com 3 tamanhos diferentes, conforme quadro 1:

Doces - Embalagens de 250 Gramas, 500 Gramas e 4.800 Gramas						
Abacaxi	Abóbora com Côco	Banana	Carambola	Goiaba	Laranja	Mamão com Côco
Geléias - Embalagens de 250 Gramas, 500 Gramas e 4.800 Gramas						
Ameixa com Nozes	Amora	Framboesa	Frutas Vermelhas	Morango	Uva	

Quadro 1: Linha de Doces e Geléias produzidos

As frutas, matéria-prima básica, são adquiridas junto ao CEASA (Central de Abastecimento do Estado de Santa Catarina) que atende a região da Grande Florianópolis. No processo produtivo são usados outros insumos: o Açúcar; a Pectina; e, o Ácido Cítrico. Esses

insumos são adquiridos de distribuidores da Grande Florianópolis.

## PROCESSO DE FABRICAÇÃO

O processo de fabricação segue as seguintes etapas:

- **Triagem:** é realizada a fim de identificar e retirar as frutas que não apresentam condições de consumo, para manter o sabor de “fruta fresca”.
- **Limpeza:** após a seleção, as frutas passam por um processo de limpeza no qual são retiradas cascas (em alguns sabores), sementes, bagaço, etc.
- **Processar:** após já terem sido selecionadas e limpas, algumas frutas precisam ser fatiadas, outras moídas ou raladas. No caso da laranja após ser fatiada, ela permanece cerca de 24 horas “de molho” (submersa) em água para retirar a acidez natural da fruta;
- **Cozimento:** passando pelos processos acima, a fruta então está pronta para ir ao **Tacho**, uma espécie de grande panela aquecida no qual fará o cozimento da fruta. Durante este processo são adicionados outros ingredientes como Açúcar, Pectina e Ácido Cítrico. O processo de cozimento varia de uma fruta para outra, podendo ser de 30 minutos a 5 horas de permanência no Tacho.
- **Resfriamento:** após o processo Cozimento o doce deverá ser resfriado a temperatura ambiente antes de ser acondicionado nas embalagens;
- **Embalar/Vedar/Etiquetar:** este processo é parcialmente automatizado. A máquina precisa ser alimentada com um sabor por operação, sendo necessário 2 funcionários para operá-la. A máquina irá preencher as embalagens com o sabor definido, em seguida irá aplicar o lacre de vedação. Após ser vedada, a embalagem recebe a tampa manualmente.

Após passar por esses processos os doces e geléias estão prontos para o consumo, então são encaixotados e levados à expedição.

Os preços de venda para os produtos – doces e geléias apresenta-se na tabela 1 e 2 a seguir:

DOCES	PREÇO DE VENDA POR UNIDADE R\$		
	250 gramas	500 gramas	4800 gramas
Banana	R\$ 1,60	R\$ 2,90	R\$ 24,00
Mamão c/ Côco	R\$ 1,60	R\$ 2,90	R\$ 24,00
Abóbora c/ Côco	R\$ 1,60	R\$ 2,90	R\$ 24,00
Goiaba	R\$ 1,60	R\$ 2,90	R\$ 24,00
Laranja	R\$ 1,60	R\$ 2,90	R\$ 24,00
Abacaxi	R\$ 1,80	R\$ 3,10	R\$ 26,00
Carambola	R\$ 1,60	R\$ 2,90	R\$ 24,00

Tabela 1: Preço de Venda para os doces – por produto

GELEIA	PREÇO DE VENDA POR UNIDADE R\$		
	250 gramas	500 gramas	4800 gramas
Morango	R\$ 2,20	R\$ 4,50	R\$ 43,00
Amora	R\$ 2,20	R\$ 4,50	R\$ 43,00
Uva	R\$ 2,20	R\$ 4,50	R\$ 43,00
Framboesa	R\$ 2,80	R\$ 5,50	R\$ 54,00
Frutas Vermelhas	R\$ 2,20	R\$ 4,50	R\$ 43,00
Ameixa c/ Nozes	R\$ 2,20	R\$ 4,50	R\$ 43,00

Tabela 2: Preço de Venda para as Geléias – por produto

## 4.2 GASTOS VARIÁVEIS INCORRIDOS

A seguir apresenta-se a composição e valores dos custos variáveis incorridos no processo de fabricação da empresa em estudo.

### 4.2.1 Matéria-Prima

Cada um dos treze sabores fabricados pela empresa, entre doces e geléias, possuem suas particularidades inerentes ao processo, a matéria-prima e aos insumos. A tabela 3 apresenta o valor por quilo da cada matéria prima utilizada.

Matéria-Prima	Preço por Kg	Matéria-Prima	Preço por Kg
Abacaxi	R\$ 2,40	Frutas Vermelhas	R\$ 3,60
Abóbora	R\$ 0,50	Goiaba	R\$ 1,50
Ácido Cítrico	R\$ 5,00	Laranja	R\$ 0,75
Açúcar	R\$ 1,30	Mamão	R\$ 0,79
Ameixa c/ Nozes	R\$ 3,33	Mertilo	R\$ 4,00
Amora	R\$ 4,00	Morango	R\$ 3,00
Banana	R\$ 0,50	Nozes	R\$ 35,00
Carambola	R\$ 1,00	Pectina	R\$ 50,00
Côco	R\$ 16,00	Uva	R\$ 4,80
Framboesa	R\$ 10,00		

Tabela 3: Preço de aquisição da Matéria-Prima (sem beneficiamento)

A tabela 3 apresenta o valor pago pela empresa por cada quilo de matéria-prima envolvida na produção nos doces e geléias. As frutas, ao passarem pelo cozimento, principal processo da fabricação, irão “encorpar”, devido o cozimento e a adição das demais matérias-primas.

A geleia de frutas vermelhas é composta pelas frutas amora, morango e mertilo na proporção de 40%, 40% e 20% respectivamente, conforme demonstra a tabela 4.

Frutas	Amora	Morango	Mertilo
Preço por Kg	R\$ 4,00	R\$ 3,00	R\$ 4,00
% na composição (receita)	40,00%	40,00%	20,00%
R\$ na composição	R\$ 1,60	R\$ 1,20	R\$ 0,80
<b>Preço Final por Kg Frutas Vermelhas</b>	<b>R\$ 3,60</b>		

Tabela 4: Formação do Preço de aquisição da Geleia de Frutas Vermelhas

DOCE	Custo (R\$) de cada Matéria-Prima pronta p/ Kg					Custo (R\$) MP Total por Kg	Custo (R\$) Matéria-Prima Total por Embalagem		
	Fruta	Açúcar	Pectina	Ácido	Coco		0,2500	0,5000	4,8000
Banana	0,3789	0,6156	0,0000	0,0000	0,0000	0,9945	0,2486	0,4973	4,7736
Mamão com Coco	0,8984	0,8342	0,0000	0,0000	0,0205	1,7531	0,4383	0,8766	8,4149
Abóbora com Coco	0,3840	0,7801	0,3060	0,0090	0,0288	1,5080	0,3770	0,7540	7,2382
Goiaba	0,8014	0,7937	0,1908	0,0031	0,0000	1,7890	0,4472	0,8945	8,5871
Laranja	0,3855	0,8181	0,3147	0,0075	0,0000	1,5258	0,3814	0,7629	7,3237
Abacaxi	1,2448	0,6641	0,4016	0,0047	0,0000	2,3152	0,5788	1,1576	11,1131
Carambola	0,5651	0,7117	0,5055	0,0031	0,0000	1,7854	0,4464	0,8927	8,5701

Tabela 5: Custo de toda Matéria-Prima envolvida na fabricação de cada sabor e embalagem de Doce

A tabela 5 apresenta os custos variáveis relativos a toda matéria-prima envolvida na fabricação de cada doce, onde o sabor abacaxi apresenta o maior custo (R\$) por quilo, sendo mais impactado pelo preço do quilo da fruta, representando cerca 53% do custo, seguido pelo açúcar, com 28,7%. Já o doce sabor banana apresenta o menor custo por quilo, chegando a custar menos de R\$ 1 por quilo, no qual o açúcar é responsável por R\$ 0,62.

Destaque também para o doce sabor laranja, levando em conta que o açúcar representa 53% do custo por quilo. Os demais sabores de doces apresentam preço por quilo entre R\$ 1,50 e R\$ 1,79, aproximadamente.

	Custo (R\$) de cada Matéria-Prima por Kg					Custo (R\$) MP Total por Kg	Custo (R\$) Matéria-Prima Total por Embalagem		
<b>GELEIA</b>	Fruta	Açúcar	Pectina	Ácido	Nozes		0,2500	0,5000	4,8000
Morango	1,6110	0,7349	0,4579	0,0081	0,0000	2,8118	0,7030	1,4059	13,4966
Amora	1,9784	0,7662	0,4087	0,0074	0,0000	3,1607	0,7902	1,5804	15,1714
Uva	2,4700	0,6690	0,4202	0,0051	0,0000	3,5643	0,8911	1,7822	17,1087
Framboesa	4,3646	0,8511	0,5237	0,0000	0,0000	5,7394	1,4349	2,8697	27,5492
Frutas Vermelhas	1,8857	0,6810	0,4444	0,0078	0,0000	3,0189	0,7547	1,5094	14,4907
Ameixa com Nozes	1,9049	0,7436	0,3497	0,0028	0,5711	3,5720	0,8930	1,7860	17,1457

Tabela 6: Custo de toda Matéria-Prima utilizada na fabricação de Geléias

A Tabela 6 demonstra o custo total da matéria prima utilizada na fabricação das geléias. Dentre as geléias fabricadas pela empresa Alfa, o sabor framboesa apresenta o maior custo por quilo, R\$ 5,74. A fruta é maior responsável, representando 76% do custo. O que apresenta menor custo por quilo é a geleia de morango, chegando a custar à metade do valor da geleia de framboesa, cerca de R\$ 2,81 por quilo. Os demais sabores de geleia apresentaram preço por quilo entre R\$ 3,02 e R\$ 3,57.

#### 4.2.2 Insumos de produção

Os custos com insumos inerentes ao processo produtivo são referente à Embalagem (pote e balde), Selo Vedação, Identificação (rótulo) e Caixa de papelão.

Tamanhos	Insumos por Unidade (R\$)					TOTAL
	Embalagem	Selo Vedação	Rótulo – Doce	Rótulo - Geleia	Caixa (papelão)	
Pote 250 gramas	R\$ 0,1932	R\$ 0,0270	R\$ 0,0140	R\$ 0,0190	R\$ 0,0246	R\$ 0,2778
Pote 500 gramas	R\$ 0,2392	R\$ 0,0270	R\$ 0,0140	R\$ 0,0190	R\$ 0,0492	R\$ 0,3484
Balde 4.800 gramas	R\$ 2,0000	R\$ 0,0000	R\$ 0,0140	R\$ 0,0140	R\$ 0,0000	R\$ 2,0280

Tabela 7: Insumos por Unidade (R\$)

Em relação às caixas de papelão, verifica-se no processo produtivo, após o doce ou a geleia ser devidamente acondicionado nas embalagens e identificado (rótulo), os mesmos são encaixotados afim de facilitar o manuseio dos potes dentro da fabrica, por isso integram os insumos. A caixa é adquirida por R\$ 1,18 por caixa, na qual cabem 48 potes das embalagens de 250 gramas e 24 embalagens dos potes de 500 gramas, assim, tem custo unitário de cerca de R\$ 0,025 e R\$ 0,05, respectivamente.

Nos insumos, o destaque são os custos das embalagens, que representam cerca de 70% do insumo total, nos produtos de 250 gramas e 500 gramas (potes), e cerca de 98% dos insumos no produto de 4.800 gramas (balde).

#### 4.2.3 Lenha para Caldeira

Os equipamentos que realizam o cozimento dos doces e geléias são os **Tachos**, espécie de grande panela de aço aquecidas a vapor gerado, através de uma caldeira, alimentada a lenha. A caldeira é usada apenas no cozimento, que faz parte do processo produtivo de todos os doces e geléias. A caldeira substitui o uso do gás, para o aquecimento dos tachos. As demais máquinas, equipamentos e câmara fria, juntamente com escritório, usam energia elétrica.

A Tabela 8 demonstra o consumo de lenha por mês, seu custo unitário m<sup>3</sup>, e o valor total do consumo mensal, bem como a distribuição desse custo variável para os produtos – doces e geleias.

		Lenha		
Custo Lenha por Kg	Produção média/mês Kg	Consumo médio/mês em m <sup>3</sup>	Preço m <sup>3</sup>	Consumo médio/mês R\$
R\$ 0,1045	14700	32	R\$ 48,00	R\$ 1.536,00
Custo por Unidade	Peso embalagem	Embalagens		
R\$ 0,0261	0,250	Pote 250 gramas		
R\$ 0,0522	0,500	Pote 500 gramas		
R\$ 0,5016	4,800	Balde 4800 gramas		

Tabela 8: Distribuição dos custos com Lenha/Caldeira por embalagem

#### 4.2.4 Impostos

Atualmente a empresa está inserida no SIMPLES NACIONAL (Indústria), um sistema compartilhado de arrecadação no qual engloba IRPJ, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, CPP, ICMS E IPI, em uma alíquota única, como se visualiza na tabela 9 a seguir.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS	IPI
De 540.000,01 a 720.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%

Tabela 9: Imposto – SIMPLES NACIONAL

Fonte: fazenda.receita.gov.br

Imposto por Unidade Vendida - SIMPLES NACIONAL - 8,04%									
Embalagem	250 gramas			500 gramas			4800 gramas		
	PV	Alíquota	Imposto	PV	Alíquota	Imposto	PV	Alíquota	Imposto
<b>DOCES</b>									
Banana	R\$ 1,60	8,04%	R\$ 0,13	R\$ 2,90	8,04%	R\$ 0,23	R\$ 24	8,04%	R\$ 1,93
Mamão c/ Coco	R\$ 1,60	8,04%	R\$ 0,13	R\$ 2,90	8,04%	R\$ 0,23	R\$ 24	8,04%	R\$ 1,93
Abóbora c/ Coco	R\$ 1,60	8,04%	R\$ 0,13	R\$ 2,90	8,04%	R\$ 0,23	R\$ 24	8,04%	R\$ 1,93
Goiaba	R\$ 1,60	8,04%	R\$ 0,13	R\$ 2,90	8,04%	R\$ 0,23	R\$ 24	8,04%	R\$ 1,93
Laranja	R\$ 1,60	8,04%	R\$ 0,13	R\$ 2,90	8,04%	R\$ 0,23	R\$ 24	8,04%	R\$ 1,93
Abacaxi	R\$ 1,80	8,04%	R\$ 0,14	R\$ 3,10	8,04%	R\$ 0,25	R\$ 26	8,04%	R\$ 2,09
Carambola	R\$ 1,60	8,04%	R\$ 0,13	R\$ 2,90	8,04%	R\$ 0,23	R\$ 24	8,04%	R\$ 1,93

Tabela 10: Imposto incidente por produto – Doces

Imposto por Unidade Vendida - SIMPLES NACIONAL - 8,04%									
Embalagem	250 gramas			500 gramas			4800 gramas		
	PV	Alíquota	Imposto	PV	Alíquota	Imposto	PV	Alíquota	Imposto
<b>GELEIA</b>									
Morango	R\$ 2,20	8,04%	R\$ 0,18	R\$ 4,50	8,04%	R\$ 0,36	R\$ 43	8,04%	R\$ 3,46
Amora	R\$ 2,20	8,04%	R\$ 0,18	R\$ 4,50	8,04%	R\$ 0,36	R\$ 43	8,04%	R\$ 3,46
Uva	R\$ 2,20	8,04%	R\$ 0,18	R\$ 4,50	8,04%	R\$ 0,36	R\$ 43	8,04%	R\$ 3,46
Framboesa	R\$ 2,80	8,04%	R\$ 0,23	R\$ 5,50	8,04%	R\$ 0,44	R\$ 54	8,04%	R\$ 4,34
Frutas Vermelhas	R\$ 2,20	8,04%	R\$ 0,18	R\$ 4,50	8,04%	R\$ 0,36	R\$ 43	8,04%	R\$ 3,46
Ameixa c/ Nozes	R\$ 2,20	8,04%	R\$ 0,18	R\$ 4,50	8,04%	R\$ 0,36	R\$ 43	8,04%	R\$ 3,46

Tabela 11: Imposto incidente por produto - Geleia

Com base no levantamento do percentual do SIMPLES NACIONAL, são aplicados os percentuais nos preços de venda de cada produto para obter o valor das despesas com impostos sobre o faturamento, conforme demonstrado nas tabelas 10 e 11.

#### 4.2.5 Custos Variáveis Unitários - Doces

Após a mensuração individual de cada grupo de custo variável incorrido processo produtivo, foi realizado o agrupamento para apurar o custo variável total de cada sabor de doce e suas respectivas embalagens.

Custo Variável R\$				
Embalagem - Pote 250 Gramas				
DOCES	Matéria-Prima	Insumos	Lenha	Total
Banana	R\$ 0,249	R\$ 0,278	R\$ 0,026	R\$ 0,55
Mamão com Coco	R\$ 0,438	R\$ 0,278	R\$ 0,026	R\$ 0,74
Abóbora com Coco	R\$ 0,377	R\$ 0,278	R\$ 0,026	R\$ 0,68
Goiaba	R\$ 0,447	R\$ 0,278	R\$ 0,026	R\$ 0,75
Laranja	R\$ 0,381	R\$ 0,278	R\$ 0,026	R\$ 0,69
Abacaxi	R\$ 0,579	R\$ 0,278	R\$ 0,026	R\$ 0,88
Carambola	R\$ 0,446	R\$ 0,278	R\$ 0,026	R\$ 0,75

Tabela 12: Custo Variável – Doce em embalagem de 250 gramas

Custo Variável R\$				
Embalagem - Pote 500 Gramas				
DOCES	Matéria-Prima	Insumos	Lenha	Total
Banana	R\$ 0,497	R\$ 0,348	R\$ 0,052	R\$ 0,90
Mamão com Coco	R\$ 0,877	R\$ 0,348	R\$ 0,052	R\$ 1,28
Abóbora com Coco	R\$ 0,754	R\$ 0,348	R\$ 0,052	R\$ 1,15
Goiaba	R\$ 0,894	R\$ 0,348	R\$ 0,052	R\$ 1,30
Laranja	R\$ 0,763	R\$ 0,348	R\$ 0,052	R\$ 1,16
Abacaxi	R\$ 1,158	R\$ 0,348	R\$ 0,052	R\$ 1,56
Carambola	R\$ 0,893	R\$ 0,348	R\$ 0,052	R\$ 1,29

Tabela 13: Custo Variável – Doce em embalagem de 500 gramas

Custo Variável R\$				
Embalagem - Pote 4.800 Gramas				
DOCES	Matéria-Prima	Insumos	Lenha	Total
Banana	R\$ 4,774	R\$ 2,028	R\$ 0,502	R\$ 7,30
Mamão com Coco	R\$ 8,415	R\$ 2,028	R\$ 0,502	R\$ 10,94
Abóbora com Coco	R\$ 7,238	R\$ 2,028	R\$ 0,502	R\$ 9,77
Goiaba	R\$ 8,587	R\$ 2,028	R\$ 0,502	R\$ 11,12
Laranja	R\$ 7,324	R\$ 2,028	R\$ 0,502	R\$ 9,85
Abacaxi	R\$ 11,113	R\$ 2,028	R\$ 0,502	R\$ 13,64
Carambola	R\$ 8,570	R\$ 2,028	R\$ 0,502	R\$ 11,10

Tabela 14: Custo Variável – Doce em embalagem de 4.800 gramas

As Tabelas 12, 13 e 14 apresentam os custos variáveis unitários totais, por tipo de embalagem, por tipo de doces produzidos pela empresa.

#### 4.2.6 Custos Variáveis Unitários - Geleia

Após a mensuração individual de cada grupo de custo variável incorrido processo produtivo, foi realizado o agrupamento para apurar o custo variável total de cada sabor de geleias e suas respectivas embalagens.

Custo Variável R\$				
Embalagem - Pote 250 Gramas				
GELEIA	Matéria-Prima	Insumos	Lenha	Total
Morango	R\$ 0,703	R\$ 0,278	R\$ 0,026	R\$ 1,01
Amora	R\$ 0,790	R\$ 0,278	R\$ 0,026	R\$ 1,09
Uva	R\$ 0,891	R\$ 0,278	R\$ 0,026	R\$ 1,19
Framboesa	R\$ 1,435	R\$ 0,278	R\$ 0,026	R\$ 1,74
Frutas Vermelhas	R\$ 0,755	R\$ 0,278	R\$ 0,026	R\$ 1,06
Ameixa com Nozes	R\$ 0,893	R\$ 0,278	R\$ 0,026	R\$ 1,20

Tabela 15: Custo Variável – Geleia em embalagem de 250 gramas

Custo Variável R\$				
Embalagem - Pote 500 Gramas				
GELEIA	Matéria-Prima	Insumos	Lenha	Total
Morango	R\$ 1,406	R\$ 0,348	R\$ 0,052	R\$ 1,81
Amora	R\$ 1,580	R\$ 0,348	R\$ 0,052	R\$ 1,98
Uva	R\$ 1,782	R\$ 0,348	R\$ 0,052	R\$ 2,18
Framboesa	R\$ 2,870	R\$ 0,348	R\$ 0,052	R\$ 3,27
Frutas Vermelhas	R\$ 1,509	R\$ 0,348	R\$ 0,052	R\$ 1,91
Ameixa com Nozes	R\$ 1,786	R\$ 0,348	R\$ 0,052	R\$ 2,19

Tabela 16: Custo Variável – Geleia em embalagem de 500 gramas

Custo Variável R\$				
Embalagem - Pote 4.800 Gramas				
GELEIA	Matéria-Prima	Insumos	Lenha	Total
Morango	R\$ 13,497	R\$ 2,028	R\$ 0,502	R\$ 16,03
Amora	R\$ 15,171	R\$ 2,028	R\$ 0,502	R\$ 17,70
Uva	R\$ 17,109	R\$ 2,028	R\$ 0,502	R\$ 19,64
Framboesa	R\$ 27,549	R\$ 2,028	R\$ 0,502	R\$ 30,08
Frutas Vermelhas	R\$ 14,491	R\$ 2,028	R\$ 0,502	R\$ 17,02
Ameixa com Nozes	R\$ 17,146	R\$ 2,028	R\$ 0,502	R\$ 19,68

Tabela 17: Custo Variável – Geleia em embalagem de 4.800 gramas

As Tabelas 15, 16 e 17 apresentam os custos variáveis unitários totais, por tipo de embalagem, por tipo de geleias produzidas pela empresa.

As geleias, de uma forma geral, possuem o custo variável de fabricação em média mais alto que os custos variáveis para o doce, devido à matéria-prima principal possuir um preço maior para compra por kg/frutas. Dentre as geleias fabricadas, o sabor morango apresenta o menor custo variável, custando R\$ 1,01 a embalagem com 250 gramas; R\$ 1,81 a embalagem com 500 gramas; e R\$ 16,03 a embalagem com 4.800 gramas. O sabor framboesa é o produto com maior custo variável entre todos fabricados, custando mais de R\$ 5,70 o quilo da geleia, chegando a custar quase seis vezes mais que o doce de Banana.

### 4.3 GASTOS FIXOS INCORRIDOS

Como o estudo de caso tem o intuito de fornecer subsídios aos administradores da empresa Alfa, os custos fixos apurados foram elencados, apesar dos mesmos não integrarem o cálculo da margem de contribuição.

#### 4.3.1 Mão de Obra

A mão de obra é considerada um custo fixo, pois os funcionários percebem salários fixos mensais, e não trabalham por produção e também não pagamento de horas extras. A empresa não tem a sua folha departamentalizada. Os funcionários realizam serviços em mais de um setor, além disso, a empresa não enfrenta sazonalidades significativas nas vendas nem na produção, não havendo, portanto necessidade de demissões ou contratações frequentes.

A tabela 18 apresenta o valor da remuneração dos funcionários, e quanto o quadro de colaboradores custa mensalmente para a empresa. É necessário destacar que as funções administrativas são exercidas por familiares dos sócios da Empresa Alfa, e os mesmos exercem outras funções como acompanhamento da produção e entrega.

Função	Salário-Base	13º Salário	Férias	FGTS (8%)	INSS Patronal (25,8%)	TOTAL
Adm.	R\$ 8.000,00	R\$ 666,67	R\$ 888,89	R\$ 640,00	R\$ 914,98	R\$ 11.110,54
Produção	R\$ 9.050,00	R\$ 754,16	R\$ 1.005,53	R\$ 724,00	R\$ 2.334,90	R\$ 13.868,59
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 17.050,00</b>	<b>R\$ 1.420,83</b>	<b>R\$ 1.894,42</b>	<b>R\$ 1.364,00</b>	<b>R\$ 3.249,88</b>	<b>R\$ 24.979,13</b>

Tabela 18: Custo com Mão de Obra

#### 4.3.2 Energia Elétrica

A empresa possui apenas um registro de energia elétrica, portanto, não é possível calcular ao certo quando é consumido pela produção e pelos demais setores. Foi verificada a existência de uma Câmara Fria, no qual é armazenada grande parte da matéria-prima, as frutas, pois, algumas possuem sazonalidades, épocas específicas de plantio e comercialização, assim, a câmara fria garante a disponibilidade de todos os produtos em todos os meses do ano. Portanto, a única informação disponibilizada é o do total de gastos com energia elétrica por mês. A Tabela 19 demonstra o consumo mensal (12 meses), bem como o consumo médio de energia elétrica na empresa.

Consumo de Energia Elétrica - últimos 12 meses - (R\$)											
jun-12	jul-12	ago-12	set-12	out-12	nov-12	dez-12	jan-13	fev-13	mar-13	abr-13	mai-13
1.465	1.321	1.150	1.242	1.359	1.361	1.260	1.405	1.230	1.327	1.236	1.365
<b>Total Consumo: R\$ 15.721</b>						<b>Média Consumo Mês: R\$ 1.310,08</b>					

Tabela 19: Energia Elétrica

#### 4.4 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

Com base no levantamento dos custos e despesas variáveis obtém-se a margem de contribuição unitária dos produtos fabricados pela empresa Alfa.

	Banana	Mamão com coco	Abóbora com coco	Goiaba	Laranja	Abacaxi	Carambola
Preço de venda	R\$ 1,60	R\$ 1,60	R\$ 1,60	R\$ 1,60	R\$ 1,60	R\$ 1,80	R\$ 1,60
(-) Custo e Despesa Variável	R\$ 0,68	R\$ 0,87	R\$ 0,81	R\$ 0,88	R\$ 0,81	R\$ 1,03	R\$ 0,88
= M. Contribuição unitária	R\$ 0,92	R\$ 0,73	R\$ 0,79	R\$ 0,72	R\$ 0,79	R\$ 0,77	R\$ 0,72

Tabela 20: Margem de Contribuição Unitária - Doces pote de 250 gramas

	Banana	Mamão com coco	Abóbora com coco	Goiaba	Laranja	Abacaxi	Carambola
Preço de venda	R\$ 2,90	R\$ 2,90	R\$ 2,90	R\$ 2,90	R\$ 2,90	R\$ 3,10	R\$ 2,90
(-) Custo e Despesa Variável	R\$ 1,13	R\$ 1,51	R\$ 1,39	R\$ 1,53	R\$ 1,41	R\$ 1,79	R\$ 1,29
= M. Contribuição unitária	R\$ 1,77	R\$ 1,39	R\$ 1,51	R\$ 1,37	R\$ 1,49	R\$ 1,31	R\$ 1,61

Tabela 21: Margem de Contribuição Unitária - Doces pote de 500 gramas

	Banana	Mamão com coco	Abóbora com coco	Goiaba	Laranja	Abacaxi	Carambola
Preço de venda	\$ 24,00	\$ 24,00	\$ 24,00	\$ 24,00	\$ 24,00	\$ 24,00	\$ 24,00
(-) Custo e Desp. Variável	\$ 9,23	\$ 12,87	\$ 11,70	\$ 13,05	\$ 11,78	\$ 15,73	\$ 13,03
= M. Contribuição unitária	\$ 14,77	\$ 11,13	\$ 12,30	\$ 10,95	\$ 12,22	\$ 10,27	\$ 10,97

Tabela 22: Margem de Contribuição Unitária - Doces pote de 4.800 gramas

Entre os diversos sabores de doces fabricados, conforme demonstrado nas tabelas 20, 21 e 22 o que mais contribui individualmente para a geração de lucro na empresa Alfa é o sabor Banana, nas embalagens de 500 gramas e 4.800 gramas, com R\$ 1,77 e R\$ 14,77, respectivamente. O sabor Abacaxi é o que possui a menor margem de contribuição unitária, com R\$ 1,31 na embalagem de 500 gramas, e R\$ 10,27 na embalagem de 4.800 gramas, ressalte-se que o sabor Abacaxi é o produto com o melhor preço de venda.

	Morango	Amora	Uva	Framboesa	Frutas Vermelhas	Ameixa com nozes
Preço de venda	R\$ 2,20	R\$ 2,20	R\$ 2,20	R\$ 2,80	R\$ 2,20	R\$ 2,20
(-) Custo e Despesa Variável	R\$ 1,18	R\$ 1,27	R\$ 1,37	R\$ 1,92	R\$ 1,28	R\$ 1,37
= M. Contribuição unitária	R\$ 1,02	R\$ 0,93	R\$ 0,83	R\$ 0,88	R\$ 0,92	R\$ 0,83

Tabela 23: Margem de Contribuição Unitária - Geléias - pote de 250 gramas

	Morango	Amora	Uva	Framboesa	Frutas Vermelhas	Ameixa com nozes
Preço de venda	R\$ 4,50	R\$ 4,50	R\$ 4,50	R\$ 5,50	R\$ 4,50	R\$ 4,50
(-) Custo e Despesa Variável	R\$ 2,17	R\$ 2,34	R\$ 2,54	R\$ 3,71	R\$ 2,27	R\$ 2,55
= M. Contribuição unitária	R\$ 2,33	R\$ 2,16	R\$ 1,96	R\$ 1,79	R\$ 2,23	R\$ 1,95

Tabela 24: Margem de Contribuição Unitária - Geléias - pote de 500 gramas

	Morango	Amora	Uva	Framboesa	Frutas Vermelhas	Ameixa com nozes
Preço de venda	R\$ 43,00	R\$ 43,00	R\$ 43,00	R\$ 54,00	R\$ 43,00	R\$ 43,00
(-) Custo e Despesa Variável	R\$ 19,48	R\$ 21,16	R\$ 23,10	R\$ 34,42	R\$ 20,48	R\$ 23,13
= M. Contribuição unitária	R\$ 23,52	R\$ 21,84	R\$ 19,90	R\$ 19,58	R\$ 22,52	R\$ 19,87

Tabela 25: Margem de Contribuição Unitária - Geléias - pote de 4.800 gramas

As tabelas 23, 24 e 25 demonstram na linha de Geléias, como destaque positivo o sabor Morango que apresenta as melhores margens de contribuição em todos os tipos de embalagens, ou seja, R\$ 1,02; R\$ 2,33; e R\$ 23,52, respectivamente.

## 5 CONCLUSÕES

Na pesquisa realizada constatou-se que a empresa estudada não faz uso de nenhuma ferramenta contábil para auxiliar a tomada de decisão. A contabilidade realizada atende apenas as exigências legais e ao fisco, não gerando nenhum tipo de balancete ou relatório contábil. As tomadas de decisão são tomadas a partir da experiência dos sócios que integram a sociedade desde a fundação. Assim, apesar do exposto pode-se verificar também que a mesma goza de boa saúde financeira.

Verificou-se que a empresa acompanha apenas as receitas totais no fim do mês, não acompanha a origem da receita. Assim, os administradores não sabem informar com precisão quais produtos compõem as receitas de períodos passados.

A partir dos dados apurados, buscou-se gerar informações sobre os custos envolvidos na fabricação dos doces e geléias, e aplicar o conceito de margem de contribuição, evidenciando quanto cada produto fabricado pela empresa contribui individualmente para a formação do lucro da empresa.

Após a apuração da margem contribuição individual, pode-se verificar que todos os produtos contribuem para a formação de lucro da empresa, não apresentando nenhum produto deficitário. Vale ressaltar que o doce de Banana é o produto que mais gera margem de contribuição individual para a empresa, devido ao baixo custo da matéria-prima e o bom rendimento da fruta após o cozimento. Em relação ao doce de Abacaxi, pode-se verificar que o preço pago pelo quilo da fruta, uma das mais caras, compromete uma margem mais expressiva.

Em relação a linha de geléias produzidas, o sabor Morango se destaca com a margem de contribuição individual mais significativa e o sabor Framboesa, com a menor contribuição individualmente para a geração de lucro. Ainda sobre a linha de geléias, a pectina, apesar de não ter grande participação na composição em quilo da matéria-prima final, ela possui o maior preço de aquisição, R\$ 50 por kg, em alguns casos chegando a representar quase 20% do custo da matéria-prima final das geléias.

Com os resultados obtidos com o estudo, pode-se observar que a apuração dos custos

variáveis de cada produto acabado irá facilitar o acompanhamento e tomada de decisão caso alguma matéria-prima ou insumo venha aumentar o custo de aquisição, facilitando ao entendimento de quanto aquele item representa dentro do custo do produto acabado. Com os resultados obtidos com a margem de contribuição unitária, verificou-se interesse imediato por parte dos administradores da empresa Alfa afim de usar o conceito na definição do preço de venda nos grandes pedidos, sendo que com essas informações em mãos ele poderá avaliar até que valor ele poderá reduzir o preço de venda sem que ele deixe de gerar lucro e cobrir as despesas fixas.

No decorrer desse trabalho necessário ressaltar as dificuldades na obtenção de alguns custos e despesas, tais como as depreciações, gastos com manutenção, gastos com conservação e limpeza, que não nos permitiu obter números mais realísticos. Também, não se teve acesso a informação com relação a capacidade produtiva da empresa, o que não nos permitiu verificar a existência de limitações no processo de produção, e o uso da margem de contribuição relacionada a essas restrições. Outro ponto que restringiu a pesquisa, foi a não existência de um estudo de mercado que nos permitisse recomendar a produção, desse ou daquele produto que tivesse as melhores margens de contribuição.

## 6 Referências

- BACKER, Morton.; JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos: um enfoque de administração de empresas**. São Paulo: McGraw do Brasil. 1974. v. 1.
- BRASIL. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC 750**, de 29/12/1993 – Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC).
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GONÇALVES, Rosana C. de M. et al. **Diferentes métodos de custeio e a utilidade, confiabilidade e valor de *feedback* da informação de custo**. Revista de Contabilidade do CRC-SP. São Paulo, n.4, mar/1998, p.5-10.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: um enfoque administrativo**. 4. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1977.
- \_\_\_\_\_, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008
- LIMA, Andreza Gonçalves de; et. al. **Custeio direto e custeio por absorção: uma abordagem analítica**. 2007. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/administracao-e-negocios/custeio-direto-e-custeio-por-absorcao-uma-abordagem-analitica/20172/>>. Acesso em: 10 mai. 2013.
- MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Contabilidade de custos para não contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. 2. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.
- SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino à Distância da UFSC, 2001.
- VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatório de pesquisa em administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.