

UNIVERSIDADE ESTADUAL PAULISTA
FACULDADE DE CIÊNCIAS AGRÁRIAS E VETERINÁRIAS
CÂMPUS DE JABOTICABAL

EVIDENCIAÇÃO DE CUSTOS EM UMA PEQUENA FÁBRICA DE
EMBUTIDOS DO INTERIOR DE SÃO PAULO

Eliane Araújo Cardoso da Silva Santana

Orientador: Prof. Dr. Adriano dos Reis
Lucende

Jaboticabal/SP
2º Semestre/2021

UNIVERSIDADE ESTADUAL PAULISTA
FACULDADE DE CIÊNCIAS AGRÁRIAS E VETERINÁRIAS
CÂMPUS DE JABOTICABAL

EVIDENCIAÇÃO DE CUSTOS EM UMA PEQUENA FÁBRICA DE
EMBUTIDOS DO INTERIOR DE SÃO PAULO

Eliane Araújo Cardoso da Silva Santana

Orientador: Prof. Dr. Adriano dos Reis
Lucende

Dissertação apresentada à Universidade
Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”,
como exigência parcial para obtenção do grau
de Mestre em Administração.

Área de Concentração: Gestão de Organizações
Agroindustriais

Jaboticabal/SP
2º Semestre/2021

S232e

Santana, Eliane Araújo Cardoso da Silva

Evidenciação de custos em uma pequena fábrica de embutidos do interior de São Paulo / Eliane Araújo Cardoso da Silva Santana. -- Jaboticabal, 2022

76 p. : il., tabs.

Dissertação (mestrado) - Universidade Estadual Paulista (Unesp), Faculdade de Ciências Agrárias e Veterinárias, Jaboticabal

Orientador: Adriano dos Reis Lucente

1. Métodos de Custeio. 2. Pequenas Empresas. 3. Fabricantes de embutidos. 4. Custeio por absorção. 5. Gestão de Custos. I. Título.

Sistema de geração automática de fichas catalográficas da Unesp. Biblioteca da Faculdade de Ciências Agrárias e Veterinárias, Jaboticabal. Dados fornecidos pelo autor(a).

Essa ficha não pode ser modificada.



UNIVERSIDADE ESTADUAL PAULISTA

Câmpus de Jaboticabal



CERTIFICADO DE APROVAÇÃO

TÍTULO DA DISSERTAÇÃO: EVIDENCIAÇÃO DE CUSTOS EM UMA PEQUENA FÁBRICA DE EMBUTIDOS DO INTERIOR DE SÃO PAULO

AUTORA: ELIANE ARAUJO CARDOSO DA SILVA SANTANA

ORIENTADOR: ADRIANO DOS REIS LUCENTE

Aprovada como parte das exigências para obtenção do Título de Mestra em ADMINISTRAÇÃO, área:
Gestão de Organizações Agroindustriais pela Comissão Examinadora:

Prof. Dr. ADRIANO DOS REIS LUCENTE (Participação Virtual)
Departamento de Economia Administração e Educação / FCAV UNESP Jaboticabal

Prof. Dr. ANDREI APARECIDO DE ALBUQUERQUE (Participação Virtual)
Universidade Federal de São Carlos - UFSCar / São Carlos/SP

Profa. Dra. ANA CLAUDIA FERNANDES TERENCE (Participação Virtual)
Administração Pública FCLUNESP / Araraquara/SP

Jaboticabal, 20 de maio de 2022

Dedico esse trabalho ao meu esposo Vanderlei, aos meus pais, Vilma e João, que com muito amor e compreensão entenderam a minha necessidade de privá-los de minha convivência e atenção. À minha irmã Zilda, que, tão dedicada, me ajudou nos afazeres domésticos para que eu tivesse tempo para me concentrar em meus estudos e pesquisas. Aos familiares das 650 mil pessoas mortas vítimas do Covid-19 no qual me compadeço e compartilho a dor da perda.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus!

Agradeço a Deus por ter me enviado para uma família que sempre cuidou de mim com muito zelo e amor, e por dispor de compaixão ao me conceder um milagre chamado Vida.

Agradeço a todos que se juntaram a mim em oração, aos médicos, enfermeiras e fisioterapeuta que trataram o meu esposo, que contribuíram para o milagre da cura e da Vida, com o restabelecimento da saúde perante a pandemia Covid-19. Essa ajuda possibilitou que a entrega de minha dissertação fosse depositada no prazo exequível.

Agradeço a minha mãe, que teve a incumbência de cuidar de seis filhos enquanto que meu pai viajava por dias para garantir nosso sustento. Que com o seu exemplo, nos ensinou sobre a vida, a sermos educados e compartilhar tudo o que tínhamos com os outros. Com amor e carinho de mãe nos ensinou os valores da vida e o quanto é importante ser alguém prestativo, e a felicidade em poder ajudar o próximo.

Agradeço ao meu pai, que é um empreendedor nato e um administrador excepcional mesmo sem ter concluído o ensino médio, um incentivador da educação que sempre pensou à frente de sua realidade.

Agradeço ao meu esposo, que sempre me encorajou a fazer o que amo, que suportou minha ausência mesmo quando eu estava presente, e que me esperou pacientemente por todos esses anos.

Agradeço a minha irmã, que prontamente se ofereceu para dividir comigo os meus afazeres domésticos, e, portanto, tive a oportunidade de utilizar esse tempo em meus estudos.

Agradeço a minha avó, que mesmo “esquecidinha” ainda se lembra de me dizer: “minha boneca, vai estudar sim, você consegue, o tempo passa rápido e quando menos esperar terá terminado”.

E, por fim, agradeço a todos os professores de toda minha jornada, que são os meus maiores exemplos e incentivadores, que dominam a arte de ensinar, que são pessoas admiráveis, que tem a minha gratidão eterna por confiar, incentivar e fazer-me acreditar que sou capaz de ir mais longe! Dedico em especial, ao meu orientador, Prof. Dr. Adriano dos Reis Lucente.

Alegrai-vos na esperança, sede pacientes na tribulação, perseverai na oração. (Romanos
12:12)

RESUMO

A dificuldade de implantação de sistemas de custos nas empresas é uma realidade que percorre desde os conflitos conceituais envolvendo os diversos métodos de custos existentes e a compreensão das suas características por seus gestores até a ausência de definição de objetivo para adoção de um sistema. A contabilidade de custos contribui com a otimização do processo de produção, uma vez em que se tem conhecimento sobre o quanto é gasto para produzir um determinado produto, também, é possível verificar quais são os custos passíveis de redução para o aumento da eficiência da empresa. O objetivo desta pesquisa foi evidenciar os custos de uma pequena fábrica de embutidos do interior de São Paulo. A pesquisa é qualitativa, usado o método estudo de caso, de caráter exploratória com análise descritiva da apuração dos custos. A coleta de dados consistiu de entrevistas para a caracterização da pequena empresa de embutidos e obtenção de documentos disponíveis para análise documental de notas de entradas/saídas, recibos, contas e relação de bens, que resultaram na criação do banco de dados usado na apuração dos custos da empresa. Uma limitação foi a pandemia COVID-19 que dificultou a obtenção de dados, portanto, a coleta das informações foi totalmente de forma *on-line*, em somente aqueles que estavam documentados. A estrutura de custos da empresa “Embutidos Caipira” demonstrou-se fixa durante o período de janeiro a junho de 2021 em que foi analisado, perfazendo a apuração do custo consolidado no semestre de R\$ 364.615,13, com média mensal de R\$ 60.769,19. A estrutura de custos apresentou-se uma variação de 33% entre o mês de janeiro e junho. Neste ramo de atividade, a matéria prima é a maior responsável pelo consumo dos custos na proporção de 55% de toda estrutura. Desta forma, os resultados encontrados reforçam que o empresário deve rever seu processo industrial com a finalidade de fazer o uso correto da matéria prima para evitar qualquer tipo de desperdício e obter melhorias no resultado da sua gestão de custo. A contribuição deste estudo foi que a partir de uma estrutura de custos é possível fazer análises gerenciais que contribuem para a tomada de decisão, mais especificamente para os fabricantes de embutidos, pois demonstra os gastos da empresa e permite observar quais são as melhorias necessárias visando um aumento na lucratividade, além de obter informações financeiras e econômicas da empresa aplicando ponto de equilíbrio e *mark-up* para elaborar estratégias de vendas.

Palavras-chaves: métodos de custeio, pequenas empresas, fabricantes de embutidos, método de custos absorção, gestão de custos.

ABSTRACT

The difficulty of implementing cost systems in companies is a reality that runs from conceptual conflicts involving the various existing cost methods and the understanding of their characteristics by their managers to the absence of an objective definition for the adoption of a system. Cost accounting contributes to the optimization of the production process, since you know how much is spent to produce a particular product, it is also possible to verify what are the costs that can be reduced to increase the efficiency of the company. The objective of this research was to highlight the costs of the small sausage factory in the interior of São Paulo. The research is qualitative, used the case study method, of exploratory character with descriptive analysis of the calculation of costs. Data collection consisted of interviews for the characterization of the small sausage factory and obtaining documents available for document analysis of entry/exit notes, receipts, accounts and list of assets, which resulted in the creation of the database used in the calculation of the company's costs. One limitation of this study was the Covid-19 pandemic, which made it difficult to obtain data, so the collection of information was totally online, in only those that were documented. The results show that the cost structure of the company "Embutidos Caipira" was fixed during the analyzed period, making the calculation of the consolidated cost in the semester of R\$ 364,615.13, with a monthly average of R\$ 60,769.19. The cost structure showed a 33% change between January and June. In this field of activity, the raw material is the largest responsible for the consumption of costs in the proportion of 55% of the entire structure. Thus, the results found reinforce that the entrepreneur should review his industrial process in order to make the correct use of the raw material to avoid any type of waste and obtain improvements in the result of its management. The contribution of this study demonstrated that even small companies are able to develop a cost structure using the absorption method based on evidence and that they can obtain information that will contribute to the continuity of the company.

Keywords: costing methods, small businesses, manufacturers of sausages, cost absorption method, costs management.

LISTA DE ABREVIATURAS

ABC – *Activity Based Costing*

COVID-19 - *COronaVirus Disease 2019*

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

EMBRAPA - Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

JUCESP – Junta Comercial de São Paulo

MEI – Microempreendedor Individual

MPEs – Micro e Pequenas Empresas

MTSE – Memorial Técnico Sanitário do Estabelecimento

PEPS – Primeiro que Entra, Primeiro que Sai.

PNAD - Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios

RAIS - Relação Anual de Informações Sociais

RKW - Reichskuratorium für Wirtschaftlichtleit

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SGE – Sistema de Gestão de Estabelecimentos

SGSA – Sistema de Gestão de Selo da Arte

SGSI – Sistema de Gestão de Serviço de Inspeção

SIF – Serviço de Inspeção Federal

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Método usado na apuração comercial para contabilidade de custos.	7
Figura 2 - Fluxograma apuração do custeio por absorção.....	13
Figura 3 - Ilustração do ponto Equilíbrio.	18
Figura 4 - Fórmula para cálculo do Mark-up.	20
Figura 5 - Composição da produção de linguiça.	25
Figura 6 - Composição da produção de hambúrguer.....	26
Figura 7 - Etapas da fabricação da linguiça.....	27
Figura 8 - Hierarquia da empresa "Embutidos Caipira".....	35

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Comportamento dos custos variáveis.....	11
Gráfico 2 - Comportamento dos custos fixos.	11

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Princípios aplicados a custos.	8
Quadro 2 - Principais terminologias utilizadas nas contabilidade de custos.....	10
Quadro 3 - Classificação de custos diretos, indiretos, variáveis e fixos..	10
Quadro 4 - Vantagens e desvantagens dos métodos de custeio por absorção, direto e ABC.	12
Quadro 5 - Principais critérios de apropriação de custos conjuntos.	16
Quadro 6 - Três formas de calcular o ponto de equilíbrio em unidades.	18
Quadro 7 - Documentos necessários para registro do estabelecimento para comercialização de produtos de origem animal no atacado.	28
Quadro 8 - Sistematização do estudo presente em três etapas.	32
Quadro 9 - Grupo dos recursos utilizados da empresa "embutidos Caipira".	38
Quadro 10 - Fontes de dados da matéria prima.....	41
Quadro 11 - Fonte de dados da mão de obra.....	45
Quadro 12 - Fontes de dados de despesas com instalações.	46
Quadro 13 - Fontes de dados de serviços contratados.	47
Quadro 14 - Fontes de despesas de depreciação.	48

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Faturamento anual da empresa "Embutidos Caipira".....	34
Tabela 2 - Produtos ofertados pela empresa “Embutidos Caipira”.	36
Tabela 3 - Bens patrimoniais da empresa "Embutidos Caipira".....	40
Tabela 4 - Custos com matéria prima - Carnes.	41
Tabela 5 - Custos com matéria prima - Recheios.	43
Tabela 6 - Custos com matéria prima - Embalagens.	43
Tabela 7 - Custos de matéria prima - Temperos/ Condimentos.	44
Tabela 8 - Custos com mão de obra.	45
Tabela 9 - Despesas com instalações da empresa "Embutidos Caipira",	46
Tabela 10 - Despesas com impostos da empresa "Embutidos Caipira".	46
Tabela 11 - Despesas com serviços contratados.....	47
Tabela 12 - Despesas de depreciação.	48
Tabela 13 - Total de custos e despesas operacional.	48
Tabela 14 - Análise da matéria-prima.	52
Tabela 15 - Análise dos custos com a mão de obra.....	54
Tabela 16 - Análise de despesas de instalações.....	55
Tabela 17 - Análise despesas com impostos (Simples Nacional).	55
Tabela 18 - Análise despesas com serviços contratados	56
Tabela 19 - Análise despesas com depreciação.....	56
Tabela 20 - Análise consolidada.....	57
Tabela 21 - Análise consolidada da margem de contribuição.	57
Tabela 22 - Análise <i>mark-up</i>	59

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
1.1. Problema de pesquisa	2
1.2. Objetivo geral.....	2
1.3. Objetivos específicos.....	2
1.4. Justificativa	3
2. REFERENCIAL TEÓRICO	6
2.1. Contabilidade de custos.....	6
<i>2.1.1. Definição da Contabilidade de Custos</i>	<i>6</i>
<i>2.1.2. Origem da Contabilidade de Custos.....</i>	<i>6</i>
<i>2.1.3. Princípios da Contabilidade de Custos</i>	<i>8</i>
<i>2.1.4. Objetivo e Finalidade da Contabilidade de Custos</i>	<i>9</i>
<i>2.1.5. Terminologia de Custos</i>	<i>9</i>
<i>2.1.6. Classificação dos Custos</i>	<i>10</i>
2.2. Sistemas de custeio.....	11
<i>2.2.1. Custeio por Absorção.....</i>	<i>12</i>
<i>2.2.2. Custeio Variável ou Direto</i>	<i>14</i>
<i>2.2.3. Custeio Baseado em Atividade.....</i>	<i>14</i>
<i>2.2.4. Custeio Conjuntos</i>	<i>15</i>
2.3. Gerenciamento estratégico de custos	16
<i>2.3.1. Margem de Contribuição.....</i>	<i>17</i>
<i>2.3.2. Ponto de Equilíbrio.....</i>	<i>17</i>
2.2. Formação de preço de venda	19
<i>2.2.1. Conceito de Preço de Venda.....</i>	<i>19</i>
<i>2.2.2. Métodos de Formação de Preço de Venda</i>	<i>19</i>
<i>2.2.3. Mark-up.....</i>	<i>20</i>
2.3. Empresa de pequeno porte	21

2.3.1. Conceito de Empresa de Pequeno Porte.....	21
2.3.2. Perfil do Empreendedor de Pequeno Porte	22
2.3.3. Contabilidade para Empresas de Pequeno Porte.....	22
2.4. Fabricação de produtos alimentícios embutidos.....	23
2.4.1. Caracterização do Setor de Alimentos Embutidos	23
2.4.2. Aspectos Gerais de Fabricação de Embutidos	24
2.4.3. A Produção de Embutidos.....	26
2.4.4. Comercialização de Embutidos	27
3. METODOLOGIA.....	30
3.1. Procedimento de Coleta de dados	31
4. ANÁLISES E DISCUSSÕES.....	33
4.1. Primeira etapa.....	33
4.1.1. Caracterização da Empresa "Embutidos Caipira".....	34
4.1.2. Estrutura Organizacional da empresa "Embutidos Caipira".....	34
4.1.3. Perfil do Empreendedor da Empresa "Embutidos Caipira".....	35
4.1.4. Processo Produtivo da Empresa "Embutidos Caipira".....	36
4.1.5. Produtos Ofertados da Empresa "Embutidos Caipira".....	36
4.1.6. Elaboração dos Produtos.....	37
4.1.7. Os Recursos Utilizados da Empresa "Embutidos Caipira".....	38
4.1.8. Produção da Empresa "Embutidos Caipira".....	39
4.1.9. Bens Patrimoniais	39
4.2. Segunda etapa	41
4.2.1. Matéria Prima.....	41
4.2.2. Mão de Obra	45
4.2.3. Despesas com instalações.....	45
4.2.4. Impostos	46
4.2.5. Serviços Contratados	47

4.2.6. Depreciação	47
4.3. Terceira etapa	48
5. RESULTADOS E DISCUSSÃO	52
5.1. Análise por recurso utilizado.....	52
5.1.1. Custos com matéria prima	52
5.1.2. Custos com mão de obra.....	53
5.1.3. Despesas com instalações.....	54
5.1.4. Despesas com impostos (Simples Nacional).....	55
5.1.5. Serviços Contratados	56
5.1.6. Depreciação.....	56
5.1.7. Análise Consolidada	57
6. CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS	62
REFERÊNCIAS	64
APÊNDICE A	70
APÊNDICE B.....	72
APÊNDICE C	73
APÊNDICE D	76

1. INTRODUÇÃO

As empresas encontram algumas barreiras e dificuldades na escolha e implantação de um método de gestão de custos. A maior frequência é as barreiras organizacionais culturais, prioridade a outras áreas, compreensão dos conceitos de custos, adequação do sistema a estrutura já existente na empresa e apoio dos gestores na tomada de decisão (POMPERMAYER; LIMA, 2002, SANCHES *et al.*, 2018, COSTA; BORTOLATTO JUNIOR, 2020).

As empresas estão sujeitas à dinâmica situacional, caracterizado pelas constantes mudanças tecnológicas, por isso, deve-se coordenar e integrar suas atividades para preservar sua continuidade que depende de seus resultados econômicos. Com o aquecimento da economia, os avanços tecnológicos e a globalização, a organização, para manter-se competitiva e assegurar sua sobrevivência no mercado, terá que buscar alternativas para reduzir seus custos e maximizar seus lucros (SANCHES *et al.*, 2018).

O aumento da competitividade no mercado fez com que as empresas definissem seus preços não apenas de acordo com os custos incorridos, mas também, baseados nos preços praticados pelo mercado em que atuam, tornando os custos relevantes na tomada de decisão de um negócio (MARTINS, 2018, SANCHES *et al.*, 2018). Portanto, a contabilidade de custos é necessária para análise e partilha dos custos com o foco de apropriá-los de modo a obter benefícios e investimentos para resultar em um melhor desempenho (HENRI, 2003). Na prática, há uma relevância na colaboração com as micros e pequenas empresas (MPes) para o crescimento e fortalecimento da economia, para geração de emprego e renda, e estimulação do desenvolvimento empresarial (GOMES, 2006, OLIVEIRA, 2020).

A contabilidade de custos contribui com a otimização do processo de produção. Uma vez em que se tem conhecimento sobre o quanto é gasto para produzir um determinado produto, é possível verificar quais são os custos passíveis de redução para o aumento da eficiência da empresa (ASTROMSKIS *et al.*, 2014).

Os métodos de custeio do sistema de produção atendem a necessidade de mensurar os custos que se diferenciam entre si pelo tratamento dado aos custos indiretos, o que não os torna excludentes, sendo os **métodos tradicionais** conhecidos como custeio por absorção, custeio variável ou direto, e o método mais moderno é chamado de custeio baseado em atividades (ZANIN *et al.*, 2007).

A eficiência de uma empresa é constatada de acordo com o uso de seus recursos, assim deve-se realizar o procedimento de maneira correta, melhorar o aproveitamento dos recursos

com menos esforço e redução dos recursos utilizados. Afinal, o processo é eficiente quando atinge o resultado com o mínimo esforço possível (MAXIMIANO, 2010).

Desta forma, a gestão de custos consiste em uma estratégia de competitividade mercadológica das empresas para melhorar sua posição em relação aos concorrentes (GREGORI *et al.*, 2018, SANCHES *et al.*, 2018).

1.1. Problema de pesquisa

As reflexões sobre a dificuldade de implantação de sistemas de custos nas empresas são desde os conflitos conceituais envolvendo os diversos métodos de custos existentes e a compreensão das suas características por seus gestores, até a ausência de definição de objetivo para adoção de um sistema de custeio (POMPERMAYER, 1999, SANCHES *et al.*, 2018).

As empresas vivenciam um momento de competição acirrada e buscam oferecer o melhor preço fazendo com que as que mais se aproximam deste valor tenham a preferência dos consumidores, garantindo a continuidade das mesmas (ROCHA *et al.*, 2000).

Neste contexto, que envolve a necessidade da maioria das pequenas empresas, elabora-se a questão de pesquisa: como evidenciar os custos em uma pequena empresa que não possui controle interno?

1.2. Objetivo geral

O objetivo geral desta pesquisa é evidenciar os custos de uma pequena fábrica de embutidos do interior de São Paulo.

1.3. Objetivos específicos

Os objetivos específicos são realizados a partir de uma pequena empresa com o nome fictício “Embutidos Caipira”, bem como a apuração total deles por meio de documentos fiscais existentes:

- a) Levantamento dos documentos fiscais e informações existentes da empresa "Embutidos Caipira" para construção de um banco de dados;
- b) Identificar e classificar os custos consumidos da empresa “Embutidos Caipira”;
- c) Apurar os custos por classificação, bem como o total e analisá-los de acordo com a estrutura da empresa "Embutidos Caipira";

- d) Disponibilizar um relatório técnico, a partir dos resultados achados neste estudo para empresa de "Embutidos Caipira" com sugestão para realizar a continuidade do controle interno dos custos com a criação de um banco de dados como fonte de informações gerenciais para auxílio na tomada de decisão.

1.4. Justificativa

As pequenas empresas industriais que integram estratégias competitivas com a gestão de custos obtêm como resultado vantagens competitivas por diferenciação de produtos e redução de custos (MELO; LEONE, 2015, SANCHES *et al.*, 2018).

Ocorre que as limitações de estudos sobre gestão de custos estão principalmente relacionadas à falta de organização dos dados contábeis, pois a maioria dos empresários não tem controle dos custos proveniente das operações realizadas, além de não gostarem de expor das informações relacionadas às suas atividades ou operações detalhadas por insegurança de divulgar informações do seu negócio a terceiros o que dificulta a implantação de uma metodologia de custos (MAKOSKY; LOPES, 2021).

Porém, os estudos são capazes de apresentarem informações relevantes para os empresários, pois vez que se tem conhecimento dos custos de produção e as perdas inerentes ao processo produtivo e comercialização é possível fazer um planejamento da atividade, bem como adotar práticas que auxiliam na gestão técnica e econômica da atividade (PERES; PORTZ; MACHADO; PEIXOTO; RIBEIRO, 2021).

Nesse sentido, a utilização de ferramentas de controle e gerenciamento de custos contribuem para a melhoria na gestão de pequenas e médias empresas por propiciar informações ao gestor, que auxiliam no processo decisório, melhoraram o desempenho econômico e financeiro da atividade (HOFER *et al.*, 2011).

De acordo com o perfil do empreendedor, há predominância de competências de 34,40% em oportunidade e criação de negócio, 6,8% gestão financeira e 6,10% em gestão de recursos humanos, demonstra o déficit de competência para gestão financeira e de recursos humanos de pequenos empreendedores (LOUÉ, 2018).

Desta forma, o estudo que tem como proposta a elaboração de uma estrutura de custos pelo método de absorção capaz evidenciar os gastos com fabricação de embutidos da empresa "Embutidos Caipira" tem como relevância mercadológica a apuração dos custos para tomada de decisão, além de possibilitar a melhoria de resultados porque, após ter o conhecimento do

processo, é possível analisar as alternativas de melhorias, fazer a correta utilização dos recursos e reduzir os desperdícios de recursos.

Assim, como trabalhos científicos (RAUPP; FERREIRA, 2014, ATAIDE, 2019, SANTANA; VALE, 2021, MAKOSKY; LOPES, 2021) mostram a importância de estudos sobre o tema gestão de custos comentados seguir.

O objetivo foi analisar o processo de gestão de custos em uma empresa do segmento de carnes e derivados, após o estudo propor uma metodologia de gestão de custos baseada no custeio variável (RAUPP; FERREIRA, 2014).

A estruturação da proposta foi iniciada com a identificação e classificação dos gastos. Percebeu-se que na produção de todos os produtos há, basicamente, a mesma composição de custos variáveis (matéria-prima, condimentos, carvão e embalagens), sendo diferente o tipo da carne, os condimentos e calibre das tripas. Após a identificação dos custos variáveis por produto, foram identificados os totais dos custos e despesas fixos incorridos mensalmente (RAUPP; FERREIRA, 2014).

Conclui-se que o custeio variável, mostra-se interessante enquanto metodologia de gestão de custos na empresa do segmento de carnes e derivados investigada, considerando que os gastos fixos são alocados diretamente ao resultado, apresenta vantagens no processo decisório. Além de demonstrar quais produtos são mais interessantes economicamente à empresa, mostra se o somatório dos resultados individuais é suficiente para cobrir os gastos fixos e ainda proporcionar lucratividade (RAUPP; FERREIRA, 2014).

Investigou-se neste estudo de caso o processo de estruturação de informação de custo na Unidade de Saúde Escola da Universidade Federal de São Carlos, relatando, tanto o processo de apuração dos custos quanto à participação ou não dos sistemas de informação utilizados no âmbito na universidade. A geração da informação de custos foi cercada de grandes dificuldades na obtenção dos dados. Entretanto produziram-se números que serão úteis às duas categorias de gestão, a alta gestão da universidade, que necessita atender exigências legais, e a gerência da unidade estudada, que diante da composição de custo, poderá agir nos custos variáveis, diretos e relevantes. A apropriação dos custos através do método de custeio por absorção mostrou-se ideal para iniciar a base de dados da unidade (ATAIDE, 2019).

A unidade produtiva Olhos d'água está sob a propriedade da família há 55 anos e é gerida exclusivamente pelos cônjuges, os quais não se utilizam de nenhum apoio externo, para desenvolver ações como, gestão sistemática, organizacional, zootécnica e econômica financeira. Constatou-se também, que não são feitos registros das receitas e despesas e apenas o engavetamento de recibos, comprovantes de compra e notas fiscais, sendo que a equipe

pesquisadora teve acesso a todos os dados quantitativos necessários à execução dos objetivos da pesquisa (SANTANA; VALE, 2021).

Identificaram a situação econômico-financeira da propriedade Olhos d'água, avaliaram as despesas, custos e receitas auferidas na propriedade, retrataram a insciência dos gestores e a inaplicabilidade de um sistema de custos nas empresas (SANTANA; VALE, 2021).

Apresentou e demonstrou a aplicação de uma metodologia de planejamento de produção através do método de custeio ABC e seu impacto na margem de lucro bruta na comparação com o método de custeio por Absorção, junto a uma propriedade rural produtora de hortaliças porque os custos indiretos precisavam de muitos rateios (MAKOSKY; LOPES, 2021).

Conclui-se que o escritório de contabilidade pode contribuir com informações em tempo hábil para composição dos custos de produção quando a documentação e cobrado os relatórios dos mesmos (MAKOSKY; LOPES, 2021).

A utilização dos métodos de custeio por absorção facilitou a aplicação do método ABC, assim como o fato do proprietário e administrador da propriedade possuírem bom nível de conhecimento sobre formação de custos auxiliou na implantação do Sistema (MAKOSKY; LOPES, 2021).

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Contabilidade de custos

Neste capítulo, os conceitos de contabilidade de custos são definidos. O capítulo está organizado em definição de contabilidade de custos, a origem do controle de custos, em alguns princípios da contabilidade de custos, no objetivo e finalidade, na terminologia de contabilidade de custos, e por último, na classificação de custos.

2.1.1. Definição da Contabilidade de Custos

A contabilidade de custos é um conjunto de práticas utilizado para obter o valor correto e verdadeiro para produzir um determinado produto (ASTROMSKIS *et al.*; 2014). Este processo tem o papel fundamental de prevenir, eliminar, evitar, reduzir ou otimizar os custos para que os gestores sejam mais proativos do que reativos (MARTINS, 2010).

Para Robert Hamilton, a obra “*An Introduction to Merchandize*” é um método de prática de custos que combina técnica com uma estrutura sólida teórica fundamentada no custo de oportunidade e uso gerencial de custos como um suporte para melhoria da eficiência da empresa (BEUREN, 2009).

A contabilidade de custo é utilizada como subsídio tanto na contabilidade financeira quanto na contabilidade gerencial. Para atender a contabilidade financeira, a contabilidade de custos mensura e valida os custos de acordo com os princípios contábeis aceitos, e para atender a contabilidade gerencial, é usada para controle interno fornecendo informações de custos de produtos, atividades, processos de interesse gerencial (HANSEN; WOWEM, 2009, SANCHES *et al.*, 2018).

2.1.2. Origem da Contabilidade de Custos

Acredita-se que as primeiras ferramentas de contabilidade foram criadas de 5.000 a 10.000 anos, com o uso de pedras que eram utilizadas por fazendeiros pré-históricos para manter registrada a contagem de seus bens, que ao passar do tempo foram substituídas por bolas de argila, e mais tarde, por tabuleiros de argila marcados por escrita (HANSE; WOWEM, 2009).

Assim, a origem da contabilidade de custos é advinda da contabilidade financeira desenvolvida na era mercantilista, em que para apuração dos resultados do período aplicava-se a seguinte fórmula (MARTINS, 2018, SANCHES *et al.*, 2018):

Estoque Inicial

(+) Compras

(-) Estoque Final

(=) Custo das Mercadorias Vendidas

A contabilidade era utilizada por proprietários para registrar apenas os pagamentos, recebimentos e controlar estoques (BEUREN, 2009).

Com a expansão do comércio e a necessidade de um sistema mais sofisticado, o monge Italiano Lucas Pacioli inventou a escrituração contábil por partidas dobradas para suprir a necessidade dos registros das transações comerciais (HANSE; WOWEM, 2009). Essa estrutura serviu de forma eficaz as empresas comerciais, porém, com a Revolução Industrial no século XVII, percebeu-se que o valor de compras que era facilmente atribuído, doravante é substituído por uma série de valores pagos para utilização na produção (MARTINS, 2018).

Com o surgimento das empresas industriais em meio às empresas comerciais e instituições financeiras, passou a ocorrer as novas transações, e assim, a necessidade de desenvolver novas formas para registrar esses eventos (BEUREN, 2009).

Para solucionar o problema, foi adotado um método similar ao usado na apuração comercial em que se avalia o estoque inicial e final, considerando os produtos acabados e em elaboração e substituindo o termo compras por gastos na produção (VICECONTI; NEVES, 2013).

$$\text{CPV} = \text{Estoque inicial} + \text{Gastos na Produção} - \text{Estoque Final}$$

Figura 1 - Método usado na apuração comercial para contabilidade de custos.

Fonte: Viceconti e Neves (2013).

Os objetivos da contabilidade de custos evoluíram com o passar do tempo e, o que outrora atendia a necessidade de avaliação de estoques, agora é uma busca de informações para apoiar o controle das operações, análise de resultados, produção e custeio trazendo duas perspectivas de métodos: tradicional e estratégico (POMPERMAYER; LIMA, 2002, SANCHES *et al.*, 2018).

Inicialmente, a contabilidade de custos foi utilizada para avaliação de estoques e apuração de resultados, atualmente passou a auxiliar no controle de custos e na tomada de decisões dos gestores.

Os métodos tradicionais de custeios centralizam-se em materiais utilizados na produção, mão de obra utilizada e custos indiretos de fabricação na composição dos custos dos produtos, fornecendo informações sobre apuração de custos, controle dos produtos e análises dos dados para tomada de decisão (POMPERMAYER; LIMA, 2002, SANCHES *et al.*, 2018).

Os métodos estratégicos são voltados para o cenário de sanar as exigências do mercado competitivo globalizado atreladas ao aumento da participação de produtos indiretos na fabricação dos produtos, que demonstra a importância da mensuração e da gestão de custos para fornecer respostas confiáveis quanto à margem real de um produto, custo fixo da estrutura, como reduzir custos, aumentar resultados e quais os produtos mais rentáveis (POMPERMAYER; LIMA, 2002, SANCHES *et al.*, 2018).

2.1.3. Princípios da Contabilidade de Custos

O princípio básico da contabilidade de custos é a avaliação dos estoques (MARTINS, 2018). Os princípios aplicados a custos são: Princípio da realização de receita, Princípio da competência ou da confrontação entre despesas e receitas, Princípio do custo histórico com base de valor, Princípio da consistência ou uniformidade, Princípio do conservadorismo ou prudência, por fim, Princípio de materialidade ou relevância (MARTINS, 2018). O Quadro 1 apresenta esses princípios.

Quadro 1 - Princípios aplicados a custos.

Princípios de Aplicados a Custos	Descrição dos Princípios Aplicados a Custos
Princípio da realização de receita	Determina que o reconhecimento contábil do lucro ou prejuízo seja efetuado na realização da receita que ocorre na transferência do bem ou serviços para terceiros.
Princípio da competência ou da confrontação entre despesas e receitas	Na realização é feita o reconhecimento da receita e, pela competência ou confrontação, é reconhecida a despesa. Após o reconhecimento da receita é deduzido todos os esforços (despesas) para sua execução.
Princípio do custo histórico com base de valor	Os ativos são registrados pelo valor original de entrada.
Princípio da consistência ou uniformidade	Dentre vários princípios aceitos a empresa deve adotar uma forma consistente. Para apropriação dos custos há a necessidade de adoção de um critério dentre várias alternativas diferentes.
Princípio do conservadorismo ou prudência	É um princípio usado quando há dúvida sobre o tratamento de um gasto deve optar pela forma de maior precaução. Nesse sentido quando houver dúvida se o gasto será considerado custo ou despesa, deve-se

	prevalecer à hipótese pessimista, transformando-o imediatamente em despesa.
Princípio de materialidade ou relevância	Desobriga o tratamento rigoroso cujos itens têm valores monetários irrisórios dentro dos gastos totais, simplificando o processo com alguns pequenos materiais de consumo industrial.

Fonte: Adaptado de Martins (2018).

2.1.4. Objetivo e Finalidade da Contabilidade de Custos

O objetivo da contabilidade de custos é obter conhecimento dos custos de um produto, pois é vital para saber, após dado o preço, se o produto é rentável ou se é possível reduzi-los. Portanto, o objetivo da contabilidade de custos é criar sistema de informação que permitam melhorar este gerenciamento (MARTINS, 2018).

A finalidade da contabilidade de custos é permitir ao usuário a avaliação da situação econômica e financeira da empresa, bem como fazer inferências nas suas ações futuras (MARION, 2018).

A contabilidade de custos pode ser vista como um processador de informações sob a percepção gerencial, em que os dados recebidos ou obtidos são acumulados de forma organizada para análise e interpretação, retornando como referências para diversos níveis gerenciais (LEONE, 2000).

De forma geral, define-se que o objetivo principal da contabilidade de custos é fornecer informações para auxiliar os gestores nas tomadas de decisões, além de determinar rentabilidade de produtos, acompanhar o desempenho da atividade, obter desenvolvimento de planejamentos, controlar as operações, fornecer custo e ganho por produto, demonstrar eficiência do trabalho humano e maximizar lucros (BERTI, 2010).

2.1.5. Terminologia de Custos

As terminologias são utilizadas para facilitar o entendimento e a comunicação, sendo necessário nomear objetos, ideias e conceitos a fim de aumentar o nível de entendimento com o uso nomenclaturas para nortear o principiante e direcionar os experientes (MARTINS, 2018). As principais terminologias utilizadas na contabilidade de custos por Martins (2018) estão apresentadas no Quadro 2.

Quadro 2 - Principais terminologias utilizadas na contabilidade de custos.

Terminologias	Descrição das Terminologias de Custos
Gasto	Desembolso financeiro representado pela entrega, ou promessa de entrega de ativos para compra de um produto ou serviço qualquer. Desta forma, o gasto se concretiza quando o bem ou serviço adquirido passam a ser propriedade da empresa por meio de desembolso efetuado pela empresa que pode ser diferida no tempo (VICECONTI; NEVES, 2013).
Desembolso	Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço, podendo ocorrer antes, durante ou depois da compra. É o pagamento pelo gasto, que pode ser a vista, quando é concomitante com o gasto ou a prazo, quando ocorre após o gasto (VICECONTI; NEVES, 2013).
Investimento	Gasto estimulado pela vida útil ou benefícios futuros (MARTINS, 2018). O investimento é um gasto para adquirir ativos (VICECONTI; NEVES, 2013).
Custos	Gasto referente a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. O custo engloba todos os gastos envolvidos na atividade de produção (VICECONTI; NEVES, 2013).
Despesas	Bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente para obtenção de receitas. É recorrente a dificuldade de distinguir custo e despesa, que pode ser facilmente resolvida quando se relaciona a custos todos os gastos necessários para a obtenção do produto, enquanto despesa são os demais gastos efetuados após o produto estar pronto (VICECONTI; NEVES, 2013).
Perda	Bem ou serviço consumidos de forma inesperada, anormal e involuntária. Perda é os gastos que ocorrem de forma eventual e não intencional por algum fortuito ou até mesmo pela atividade produtiva (VICECONTI; NEVES, 2013).

Fonte: Adaptado de Martins (2018) e Viceconti e Neves (2013).

2.1.6. Classificação dos Custos

Os custos são classificados em custos diretos, custos indiretos, custos variáveis e custos fixos (GARRISON, 2013; VICECONTI; NEVES, 2013). O Quadro 3 mostra a classificação dos custos.

Quadro 3 - Classificação de custos diretos, indiretos, variáveis e fixos.

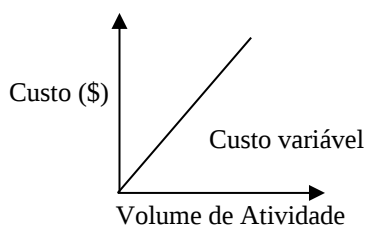
Classificação	Descrição da classificação de custos
Custos Diretos	São aqueles que podem ser facilmente associados a um objeto de custo especificado, sendo que seu conceito se estende para além de apenas materiais diretos e mão de obra direta (GARRISON, 2013). São aqueles que são adquiridos com o objetivo de serem consumidos no processo produtivo e são apropriados diretamente no produto fabricado (VICECONTI; NEVES, 2013).
Custos Indiretos	São aqueles que não podem ser facilmente associados a objetos de custo especificado (GARRISON, 2013). Os custos indiretos necessitam de estimativas para serem apropriados indiretamente nos

	produtos, são feitos cálculos parametrizados por critérios de rateios (VICECONTI; NEVES, 2013).
Custos Variáveis	São aqueles custos variáveis e constantes por unidade, ou seja, variam, no total, em proporção direta a variações no nível de atividade (GARRISON, 2013). Resumidamente, os custos variáveis são aqueles valores que se alteram em função do volume de produção (VICECONTI; NEVES, 2013).
Custos Fixos	São aqueles custos que permanecem constantes no total, independentemente de mudanças no nível de atividade (GARRISON, 2013). Os custos fixos são aqueles em que os valores são os mesmos qualquer que seja o volume de produtos produzidos pela empresa (VICECONTI; NEVES, 2013).

Fonte: adaptado de Garrison (2013) e Viceconti e Neves (2013).

O Gráfico 1 ilustra os custos variáveis.

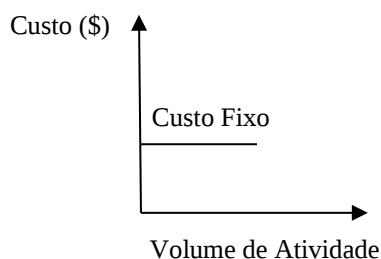
Gráfico 1 - Comportamento dos custos variáveis.



Fonte: Borges (2015).

O Gráfico 2 ilustra os custos fixos.

Gráfico 2 - Comportamento dos custos fixos.



Fonte: Borges (2015).

2.2. Sistemas de custeio

Os sistemas de custeios são métodos utilizados como critério ou forma de rateio para distribuir os custos inerentes aos produtos (ZANIN; FILHO, 2007). Custeio significa

apropriação de custos, nesta perspectiva surgem o custeio por absorção, custeio variável, ABC dentre outros (MARTINS, 2018). O Quadro 4 apresenta as vantagens e desvantagens dos métodos de custeio.

Quadro 4 - Vantagens e desvantagens dos métodos de custeio por absorção, direto e ABC.

Sistema de custeio	Vantagens dos Sistemas de Custeio	Desvantagens dos Sistemas de Custeio
Por absorção	• Conhecer a estrutura de custos, elencando os diretos e indiretos nos centros de custos; • Os estoques são avaliados por seu custo total.	• Determinação de critérios para alocação dos custos indiretos são subjetivos; • Não consideram os custos fixos e variáveis; • Os custos só podem ser calculados após o término do período contábil.
Direto	• Os custos não sofrem alteração por mudanças no volume de produção; • As informações sobre de custo volume-lucro tornam-se necessárias para o planejamento e são obtidas por relatórios. • Elimina as flutuações dos lucros, causadas pelas diferenças entre volumes de vendas e produção; • Permite realizar análises do ponto de equilíbrio por produto; • Sua aplicação é simples quando comparada com o custeio por absorção.	• Sua aplicação simples desconsidera alguns custos semivariáveis e a separação destes em parcelas fixas e variáveis.
ABC	• É mais preciso e identifica o custo mais diretamente por objeto de custo; • Permite determinar a rentabilidade de outros objetos de custo. • Permite uma gestão eficiente dos processos, elencando as atividades que agregam ou não valor.	• Resultados em longo prazo; Empresas de grande porte, o controle e dimensionamento de atividades pode ficar prejudicado num primeiro momento; • Devido a sua necessidade de detalhamento, pode-se encontrar dificuldade na aplicação prática; • Pode-se haver resistência entre os funcionários do setor, pela necessidade de colaboração; • Pode-se encontrar dificuldade no alinhamento das informações devido a não integração dos setores.

Fonte: Ching (2001); Matos (2005); Bertó e Beulke (2012) *apud* Montano (2018).

2.2.1. Custeio por Absorção

O custeio por absorção é advindo dos princípios de contabilidade que são aceitos e consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados enquanto todos os gastos ao esforço da produção são distribuídos para todos os produtos (MARTINS, 2018).

No método de custeio por absorção, todos os custos envolvidos no processo de fabricação são levados em consideração, sem distinção entre custos diretos ou indiretos, tratados igualmente simplesmente como custos (TAVARES; MAZZER, 2014).

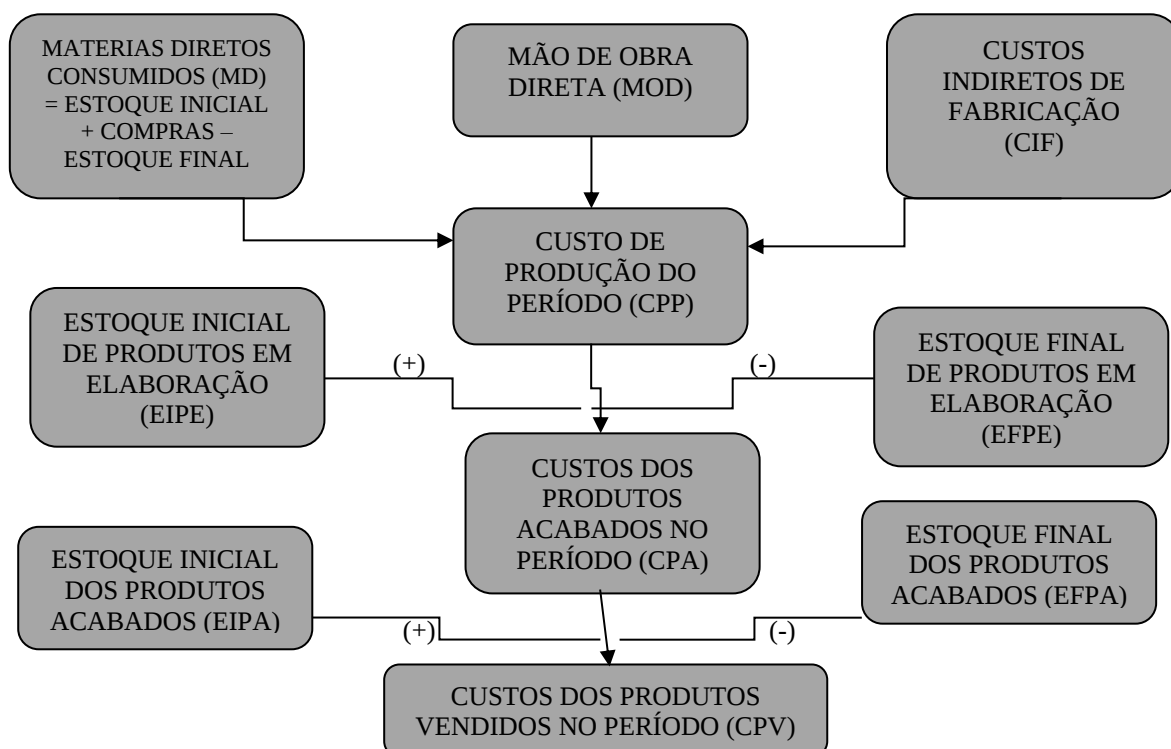
Neste método de Custeio por Absorção incluem-se todos os custos de produção no custo de um produto, sejam materiais diretos, mão de obra direta e custos indiretos de produção variáveis e fixos (GARRISON, 2013).

Para a elaboração do custeio de absorção, devem-se separar custos e despesas, apropriar os custos diretos nos produtos e ratear os custos indiretos, considerando que os custos incorridos só integralizaram o resultado referente à produção vendida, já as despesas, sejam elas administrativas, de vendas ou financeiras, sempre são debitadas ao resultado no período em que são incorridas (MARTINS, 2018).

Desta forma, o custeio por absorção é o método que apropria ao produto produzido todos os custos incorridos no período, seja ele fixo ou variável, sendo que sua principal distinção está na separação entre custos e despesas (VICECONTI; NEVES, 2013).

O método de custeio por absorção é bem consolidado, pois é indicado pelo PNGC (Programa Nacional de Gestão de Custos), em seu estágio atual, adota a metodologia de custeio por absorção para a apuração de custos (BRASIL, 2013).

Figura 2 - Fluxograma apuração do custeio por absorção.



Fonte: Viceconti e Neves (2013).

2.2.2. Custeio Variável ou Direto

O custeio variável ou direto é advindo da necessidade de uma alternativa para problemas apresentados quanto à dificuldade da apropriação dos custos fixos aos produtos e pela necessidade de obter conhecimento do custo variável ou direto, e da margem de contribuição (MARTINS, 2018).

O método de custeio variável ou direto tem como essência, apropriar-se apenas dos custos diretos e variáveis ao produto, enquanto os custos indiretos são tratados meramente como despesas que são representadas no resultado do exercício da empresa e não alocadas aos produtos fabricados (TAVARES; MAZZER, 2014).

O custeio variável ou direto é baseado na alocação somente dos custos variáveis aos produtos fazendo que os custos fixos sejam considerados como despesas do período indo diretamente para o resultado do período (MARTINS, 2018). Neste método, o custo é variável e constante por unidade, ou seja, varia, no total, em proporção direta a variações no nível de atividade (GARRISON, 2013).

Assim, o método de custeio variável ou direto é apropriado somente os custos variáveis do período ao produto produzido, enquanto os custos fixos, por serem incorridos independentes do volume de produção, são debitados no resultado da empresa juntamente com as despesas ferindo os princípios contábeis, mas é indicado para sustentar a tomada de decisão (VICECONTI; NEVES, 2013).

2.2.3. Custeio Baseado em Atividade

Neste sistema de custeio baseado na atividade é possível dar visibilidade de como os recursos estão sendo utilizados e como todas as atividades desenvolvidas no processo contribuem para o custo do produto (SAKESUN *et al.*, 2011).

A grande vantagem desse sistema está na obtenção de um cálculo mais preciso na efetivação do custeio, principalmente quando existe diversificação de produtos e quando os custos indiretos têm uma alta representatividade no custo total (SAKESUN *et al.*, 2011).

É um método útil, considerando que, ao calcular o custo do produto, ele avalia a eficiência da atividade e gerência os custos da atividade (LAURINAVIČIENĖ; MACKEVIČIUS, 2011).

Quando se realiza análises de atividades e direcionadores de custos, obtém-se uma visão dos custos da cadeia de abastecimento, a interdependência do custo e o desempenho da

cadeia de abastecimento, gerando ideias para reduzir custos e avaliar quais efeitos são provocados na mudança nas atividades (HENRI, 2003).

Para utilizar o custeio ABC é preciso definir as atividades relevantes dentro do processo, bem como a definição dos direcionadores de custos que irão alocar os diversos custos incorridos às atividades, transformando-se em uma ferramenta que permite a melhor percepção dos custos por meio da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos (MARTINS, 2018).

Portanto, o ABC é o método que soma os custos das atividades necessárias para a produção do produto proporcionando a identificação das atividades que agregam valor a ele e as que não agregam. De acordo com um estudo desenvolvido na Rússia, permitiu-se estabelecer que a ferramenta mais utilizada para o custeio ABC é a Microsoft Excel, utilizada principalmente por empresas de pequeno e médio porte (POTASHEVA, 2021).

O maior obstáculo para implantação do sistema de custeio ABC nas empresas russas é direcionado pela modelagem do processo de negociação, que após estar em andamento é alocado às operações básicas e auxiliares para distribuição de custos (POTASHEVA, 2021).

Vale ressaltar que o custeio baseado em atividades é normalmente usado pelas empresas como um sistema complementar interno usado para tomada de decisão e para gerenciar atividades, assim o sistema de custeio usual oficial não deve ser substituído, pois será usado para preparar relatórios financeiros externos e para fins fiscais (GARRISON, 2013).

2.2.4. Custeio Conjuntos

O custeio conjuntos é caracterizado pelo processo de produção, que a partir de uma única matéria-prima é possível originarem-se simultaneamente dois ou mais produtos (CARLI *et al.*, 2012).

Nas empresas de produção contínua, que é o caso do tratamento industrial da maioria dos produtos naturais na agroindústria, ocorre a produção conjunta em que, em decorrência de uma única matéria, ocasiona a elaboração de diversos produtos conjuntos sendo os classificados como coprodutos ou subprodutos (MARTINS, 2018).

Neste sentido, os custos conjuntos são custos comuns incorridos para produzir ao mesmo tempo uma variedade de produtos finais, resultando em dois ou mais produtos que são produzidos a partir de um insumo comum (GARRISON, 2013).

Os principais critérios de apropriação dos custos conjuntos são método de valor de mercado, método dos volumes produzidos, método da igual de do lucro bruto e método das ponderações (MARTINS, 2018). A seguir, cada método é descrito no Quadro 5.

Quadro 5 - Principais critérios de apropriação de custos conjuntos.

Crítérios de Custos Conjuntos	Descrição dos Crítérios do Método de Custos Conjuntos
Método do valor de mercado	A distribuição dos custos é feita na proporção à participação dos coprodutos na receita da empresa, é o método mais utilizado.
Método dos volumes produzidos	Apropriam-se os custos por volume elaborado que é válido se os produtos tiverem as mesmas características, ou sejam semelhantes, ou não tenham muita divergência em seus preços de mercado.
Método da igual de do lucro bruto	É distribuir os custos de modo que cada produto tenha como resultado o mesmo valor bruto por unidade.
Método das ponderações	Ponderar os custos de acordo com o grau de dificuldade, importância e facilidade de venda.

Fonte: Adaptado de Martins (2018).

2.3. Gerenciamento estratégico de custos

Diante de um mercado cada vez mais competitivo, é necessário que as empresas utilizem de estratégias para gerenciar custos para reduzi-los não apenas no curto, mas também a longo prazo (NIMOCKS *et al.*, 2005 *apud* JEAN *et al.*, 2016).

As empresas não podem alterar os seus preços em função de sua estrutura de custos. Neste cenário, a ferramenta a ser utilizada para alcançar posicionamento estratégico e desempenho é determinar qual o custo máximo suportado pela empresa para atingir o retorno desejável (MARTINS, 2018).

Com os avanços da contabilidade de custos das últimas décadas, têm-se desenvolvido sistemas de custos para servir como suporte nas decisões dos gestores quanto a planejamento e controle (BEUREN, 2009). Assim, o gerenciamento estratégico de custos é a utilização dos recursos da empresa e da sua estrutura de custos para desenvolver planejamento a longo prazo e táticas em curto prazo (SHANNON; HENRI, 2009).

Para Mark *et al.* (2013) “gerenciar custos utilizando recursos de forma eficaz é considerado fundamental para o sucesso no ambiente competitivo de hoje”.

O gerenciamento de custos torna-se uma ferramenta prática que facilita a tomada de decisão e pode maximizar os lucros da empresa em prazo (SHANNOW, 2006, LIMA; MORAES FILHO, 2016).

O gerenciamento estratégico de custos requer análises de toda a cadeia produtiva, desde a origem da matéria-prima até a entrega para o consumidor final para detectar as possíveis hipóteses de redução de custos e aumento da competitividade (MARTINS, 2018).

2.3.1. Margem de Contribuição

A margem de contribuição por unidade é conceituada pela diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto que perfaz o valor efetivo que cada unidade traz a empresa de sobra entre sua receita e o custo de fato (MARTINS, 2018).

A margem de contribuição demonstra o valor residual das vendas para arcar com as despesas fixas e o lucro gerado, chamado de ganho bruto sobre as vendas (FURQUIM *et al.*, 2014). Derivada do método do custeio variável, a margem de contribuição propõe uma análise gerencial da participação de cada produto no resultado da empresa, produz informação sobre aumentar ou diminuir uma linha de produção do *mix* de produção de acordo com sua viabilidade econômica (MARTINS; BOMFIM; MENEZES, 2010).

Portanto, a margem de contribuição é o montante restante da receita de vendas depois que as despesas variáveis foram deduzidas, perfaz o montante disponível para cobrir as despesas fixas e, então, gerar os lucros do período (GARRISON, 2013).

A margem de contribuição demonstra o potencial de cada produto e o quanto esse produto contribuiu tanto para amortização dos custos e despesas tanto para geração de resultado (BORGES, 2015).

2.3.2. Ponto de Equilíbrio

O ponto de equilíbrio surge da conjunção dos custos e despesas totais com as receitas totais em que as variações de preços provocam o mesmo impacto sobre os custos variáveis, com isso, a empresa obtém o ponto de equilíbrio quando suas receitas totais equivalerem aos seus custos e despesas totais, e pode ser obtido tanto em quantidade, quanto em reais (MARTINS, 2018).

O ponto de equilíbrio representa a igualdade entre a receita total e o custo total e perfaz o equilíbrio operacional da empresa. Desta forma, obterá resultados positivos quando operacionalizar com volumes acima do ponto de equilíbrio da mesma forma que proporcionar prejuízo se não atingir o ponto de equilíbrio (FURQUIM *et al.*, 2014).

Com isso, o ponto de equilíbrio da empresa ocorre quando a receita mensal auferida é capaz de cobrir todos os custos e despesas incorridos no mês e, neste ponto de igualdade, a empresa não apresenta nem lucro e, nem prejuízo.

Desta forma, o ponto de equilíbrio é o nível de vendas para o qual o lucro é zero. Quando alcançado o ponto de equilíbrio, a receita líquida aumentará no valor de margem de contribuição por unidade a cada unidade adicional vendida (GARRISON, 2013).



Figura 3 - Ilustração do ponto Equilíbrio.

Fonte: Elaboração própria do autor.

Para Berti (2006), há três formas de calcular o ponto de equilíbrio que são o ponto de equilíbrio contábil, ponto de equilíbrio financeiro e ponto de equilíbrio econômico em unidades que visam alcançar os objetivos essenciais de auxiliar a empresa atingir seus objetivos. O Quadro 6 mostra como calcular as três formas do ponto de equilíbrio.

Quadro 6 - Três formas de calcular o ponto de equilíbrio em unidades.

Tipos de Ponto de Equilíbrio	Como calcular o ponto de equilíbrio
Ponto de equilíbrio contábil	Soma-se custos fixos mais despesas fixas e divide-se pela margem de contribuição unitária.
Ponto de equilíbrio financeiro	Soma-se custos fixos mais Despesas Fixas, subtrai-se as depreciações e divide pela margem de contribuição unitária.
Ponto de equilíbrio econômico	Soma-se custos fixos mais despesas fixas mais o lucro desejado e divide pela margem de contribuição unitária.

Fonte: Berti (2006).

A informação sobre o ponto de equilíbrio tem como benefício por demonstrar o volume mínimo que a empresa precisa operar para cobrir seus gastos (WERNKE, 2001).

É importante salientar que uma limitação quanto ao uso do ponto de equilíbrio é quando há uma diversificação de produtos elaborados, pois, os custos e as despesas são diferenciados para cada um, provocando a impossibilidade de cálculo de um ponto de equilíbrio global (MARTINS, 2010).

2.2. Formação de preço de venda

2.2.1. Conceito de Preço de Venda

Preço de venda é uma quantia em valor que é cobrado em troca de um produto ou serviço. Os preços podem ser fixados com base nos custos, com base no mercado ou com base na combinação de ambos (MARTINS, 2018).

Apesar de ser generalizada a ideia que para determinar o preço é essencial conhecer o custo do produto, a formação do preço vai além desta concepção, pois também é imprescindível ter a informação do grau de elasticidade da demanda, os preços dos produtos dos concorrentes, os preços dos produtos substitutos, a estratégia de *marketing* da empresa e até do tipo de mercado em que a empresa atua (MARTINS, 2018).

O preço é o valor que deve ser cobrado para maximizar os lucros, alcançar metas de vendas, permitir a otimização do investimento e utilizar a capacidade da produtiva da empresa (WENKE, 2001).

2.2.2. Métodos de Formação de Preço de Venda

A contabilidade de custo é uma extensão da ciência contábil especializada em gerenciar economicamente os custos e os preços de vendas dos produtos (PADOVEZE, 2000).

A formação de preços com base em custos, parte do princípio de mensurar o preço de dentro para fora, ou seja, a partir do custo do produto apurado por um dos métodos de custeio, agrega-se uma margem, conhecida como *mark-up*, que deve ser estimada considerando cobrir todos os gastos não inclusos nos custos, os tributos e comissões incidentes sobre o preço e por fim o lucro desejado pelos administradores (MARTINS, 2018).

A formação de preços RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit) é uma técnica advinda da Alemanha que consiste no rateio não somente dos custos de produção, mas também de todas as despesas da empresa, inclusive as financeiras. Desta forma, a apuração engloba produzir, administrar e financiar sendo necessário apenas adicionar o lucro desejado (MARTINS, 2018).

Há ainda a possibilidade de utilizar o custeio ABC para fixação de preço de venda, utilizando-se do princípio do RKW, assim alguns profissionais praticam a alocação do custo mais a despesa global de um produto adicionando o lucro desejado para determinar o preço de venda (MARTINS, 2018).

A partir do conhecimento que é o mercado o grande definidor de preço, surge o uso dos conceitos do custeio variável na fixação de preço de venda com a utilização da margem de contribuição para auxiliar na tomada de decisão quanto a fixação de preço (MARTINS, 2018).

O preço ideal para o mercado pode não resultar o resultado mínimo para a empresa ou ao menos cobrir os gastos fixos, então surge a necessidade de se fazer o caminho inverso utilizando o *targetcosting*, que é o custo meta com a utilização do custeio ABC. O custeio meta ou custeio alvo é um processo de planejamento de lucro, preço e custo que parte do preço de venda para chegar ao custo (MARTINS, 2018).

2.2.3. *Mark-up*

É um método de formação de preço conhecida como taxa de marcação que consiste em calcular uma margem na forma de percentual a ser adicionada ao custo dos produtos, mercadorias ou serviços (BAZZI, 2015).

O *mark-up* é uma porcentagem aplicada sobre o custo do produto para formação do preço de venda, também expressado como um aumento no preço de varejo original (SANTOS, 1991).

O *mark-up* é um percentual que será adicionado aos custos e despesas para formação do preço de venda, mas não significa que deve utilizá-lo de forma linear a todos os demais produtos (BERNADI, 1996).

Para calcular o preço de venda, deve-se utilizar o valor do custo do produto apurado e sobre este agregar a margem *mark-up* para cobrir todos os gastos que não foram inclusos no custo (MARTINS, 2018).

Existem duas fórmulas para encontrar o *mark-up*, sendo a mais usual o multiplicador, onde se deve multiplicar os custos pelo percentual para obter o preço de venda, e a menos utilizada é o divisor, que divide os custos pelo percentual, e assim, encontra-se o preço de venda (BRUNI; FAMÁ, 2004).

Preço de Venda =	custo ÷ <i>mark-up</i>
Ou	
Preço de Venda =	custo x <i>mark-up</i>

Figura 4 - Fórmula para cálculo do *Mark-up*.

Fonte: Adaptado de Martins (2018).

A finalidade do *mark-up* é cobrir contas com impostos sobre venda, taxas variáveis sobre vendas, despesas administrativas fixas, despesas de vendas fixas, custos indiretos de produção fixos e margem de lucro (BRUNI; FAMÁ, 2004).

2.3. Empresa de pequeno porte

2.3.1. Conceito de Empresa de Pequeno Porte

Até 1970, as MPEs tiveram sua participação diminuída na economia, mesmo tendo uma relevante participação no produto nacional bruto, dando espaço às grandes empresas, mas atualmente este cenário vem se intervendo. Importantes periódicos, como o *The Economist*, já reconheceram que esta mudança está tomando conta do mundo, de forma que as grandes empresas diminuem enquanto as pequenas estão em alta (LONGENECKER; MOORE; PETTY, 1997).

Dado o avanço das MPEs, em 1972 foi criado o 1º Instituto de apoio às pequenas empresas, chamado Centro Brasileiro de Assistência às pequenas empresas (CEBRAE), atualmente, conhecido como Serviço Brasileiro de Apoio às micro e pequenas empresas (SEBRAE) que, conforme Padoveze e Martins (2014), é uma instituição muito conhecida pelo seu intenso trabalho de pesquisa, capacitação e apoio a estas empresas, desde o processo de criação de um pequeno negócio até o desenvolvimento contínuo do mesmo.

A Lei 7.256/1984 instituiu no Brasil um estatuto da microempresa, dando início no sistema simplificado, diferenciado e favorecendo as pequenas empresas. Por meio da Lei 8.864/1994, foram acrescidas as empresas de pequeno porte nesse sistema e atualmente a legislação vigente é a Lei Complementar 123/2006 que no capítulo II, artigo 3º, definem-se como microempresas e empresas de pequeno porte: as sociedades empresárias, a sociedade simples, a empresa individual e o empresário, devidamente inscritas no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas jurídicas, delimitadas como microempresas cujo faturamento anual seja igual ou inferior a R\$ 360.000,00. E como empresas de pequeno porte aquelas com receita bruta acima de R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 no ano (BRASIL, 2017).

Mesmo assim, apesar dos benefícios relacionados ao Simples Nacional, Oliveira (2006) reconhece as dificuldades das MPEs que, mesmo empregando 68% da mão de obra do país e sendo responsáveis por 65% do produto interno bruto, ainda sofrem com as inúmeras exigências legais, normativas e burocráticas.

2.3.2. Perfil do Empreendedor de Pequeno Porte

O empreendedor é a pessoa que atua para concretizar formas de empregos, que antecipa riscos, cria novos segmentos, amplia o rol de atividades, possibilita uma organização melhor e mais eficiente de empreendimentos capazes de enfrentar todos os desafios colocados à sua frente. É aquela pessoa que enxerga oportunidade onde os outros só vêem confusão e caos (MEDAKOVIĆ; VASKOVIĆ, 2018).

O empreendedor é movido pelas motivações empreendedoras que para os pequenos empresários podem mudar com o tempo, pois são impulsionadas pelo proprietário de um negócio à medida que ele cresce, devido às perspectivas mutáveis no mercado (EMIEL *et al.*, 2019).

No início do negócio, os empreendedores são impulsionados por motivação de necessidade e esperam avançar para serem motivados por oportunidades do presente para o futuro, enquanto aqueles que mantêm maior grau de instrução tendem a serem motivados pela oportunidade desde o início (EMIEL *et al.*, 2019).

No Brasil, no ano de 2019, aproximadamente 53 milhões de pessoas realizavam alguma atividade empreendedora, com uma taxa de empreendedorismo total de 38,7%, enquanto em 2002 esta taxa era de 20,90% (GEM, 2019).

Em uma amostra de 283 empreendedores franceses categorizados como micro e pequenas empresa em um estudo realizado, Loué (2018) obteve como resultado que o perfil era que 73,5% dos empresários eram homens, 80,60% deles tinham idade entre 35 e 64 anos e o nível de escolaridade na sua maioria era 26,90% de três anos de ensino médio e 37,10% com cinco anos de ensino pós-secundário. O setor empresarial de atuação foi de 45% de serviços, 22,6% de comércio e 9,5% manufatureiro, e 72% deles possuíam apenas uma empresa e 80% com no máximo 10 funcionários. Observa-se ainda a predominância de competências de 34,40% em oportunidade e criação de negócio, 6,8% gestão financeira e 6,10% em gestão de recursos humanos.

2.3.3. Contabilidade para Empresas de Pequeno Porte

A contabilidade de custos é um segmento da ciência contábil que consiste na gestão de custos e preços de venda dos produtos ofertados pelas empresas. (PADOVEZE, 2003),

A Resolução CFC nº 1.418 de 05 de dezembro de 2012 aprovou ITG 1000 - Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte aplicando-se aos exercícios iniciados

a partir de 1º de janeiro de 2012 que estabelece critérios e procedimentos simplificados para estas entidades determinando ainda que:

a) As receitas, as despesas e os custos do período da entidade devem ser escriturados contabilmente, de acordo com o regime de competência;

b) O custo dos estoques deve compreender todos os custos de aquisição, transformação e outros custos incorridos para trazer os estoques ao seu local e condição de consumo ou venda.

c) O custo dos estoques deve ser calculado considerando os custos individuais dos itens sempre que possível. Caso não seja possível, o custo dos estoques deve ser calculado por meio do uso do método “Primeiro que Entra, Primeiro que Sai” (PEPS), ou o método do custo médio ponderado. A escolha entre o PEPS e o custo médio ponderado é uma política contábil definida pela entidade, portanto, esta deve ser aplicada consistentemente entre os períodos.

d) Os estoques devem ser mensurados pelo menor valor entre o custo e o valor realizável líquido. Para estoques de produtos acabados, o valor realizável líquido corresponde ao valor estimado do preço de venda no curso normal dos negócios, menos as despesas necessárias estimadas para a realização da venda. Para estoques de produtos em elaboração, o valor realizável líquido corresponde ao valor estimado do preço de venda no curso normal dos negócios menos os custos estimados para o término de sua produção e as despesas necessárias estimadas para a realização da venda.

2.4. Fabricação de produtos alimentícios embutidos

2.4.1. Caracterização do Setor de Alimentos Embutidos

De acordo com o dicionário o termo “embutidos” para a culinária significa alimento doméstico ou industrializado à base de carne que passa por um processo de conservação.

O decreto nº 9.918/2019 dispõe sobre a fiscalização de produtos alimentícios de origem animal, fabricados de forma artesanal que são considerados, conforme parágrafo I do art. 3º, produtos comestíveis, cuja elaboração predomina-se a utilização de matéria-prima de origem animal de produção própria ou de origem determinada utilizando-se de técnicas manuais com o domínio integral do processo produtivo em que o produto final é individualizado, genuíno que mantendo a singularidade e características tradicionais.

A instrução normativa nº 61/2020 estabelece no art. 2º que são considerados produtos cárneos artesanais aqueles produzidos pelo decreto nº 9.918/2019 e por métodos tradicionais com vinculação e valorização territorial, regional ou cultural com protocolo específico de

elaboração de acordo com seu tipo e variedade cumprindo as boas práticas de fabricação e agropecuárias.

2.4.2. Aspectos Gerais de Fabricação de Embutidos

A fabricação de produtos alimentícios embutidos, são feitas por estabelecimentos industriais que produzem criteriosamente embutidos e defumados, sendo os principais produtos produzidos, linguiças, salsichas, chouriços, salames e presuntos (SEBRAE, 2017).

Devido à necessidade de instituir medidas para normatizar a industrialização de produtos de origem animal, a instrução normativa nº 4 de 31 de março de 2000 trata de garantir as condições de igualdade entre os produtores além de assegurar a transparência na produção aprovando um regulamento técnico de identidade e qualidade de mortadela, linguiça e salsicha.

Define-se como linguiça (Figura 5) o produto cárneo industrializado obtido de carnes de animais, adicionados ou não tecidos adiposos e ingredientes, embutido em envoltório natural ou artificial e submetido ao processo tecnológico adequado que de acordo com a variação pode ser classificado como produto fresco, seco/curado/maturado, cozido ou outros (IN 4 de 31/03/2000).

O produto cárneo industrializado chamado hambúrguer (Figura 6) é obtido da carne da moída de animais, adicionado ou não de tecido adiposo e ingrediente que são moldados a partir de processo tecnológico adequado (IN 20 de 31/07/2000).



Figura 5 - Composição da produção de linguiça.
Fonte: IN SDA 4 de 31/03/2020 adaptada pelo autor.

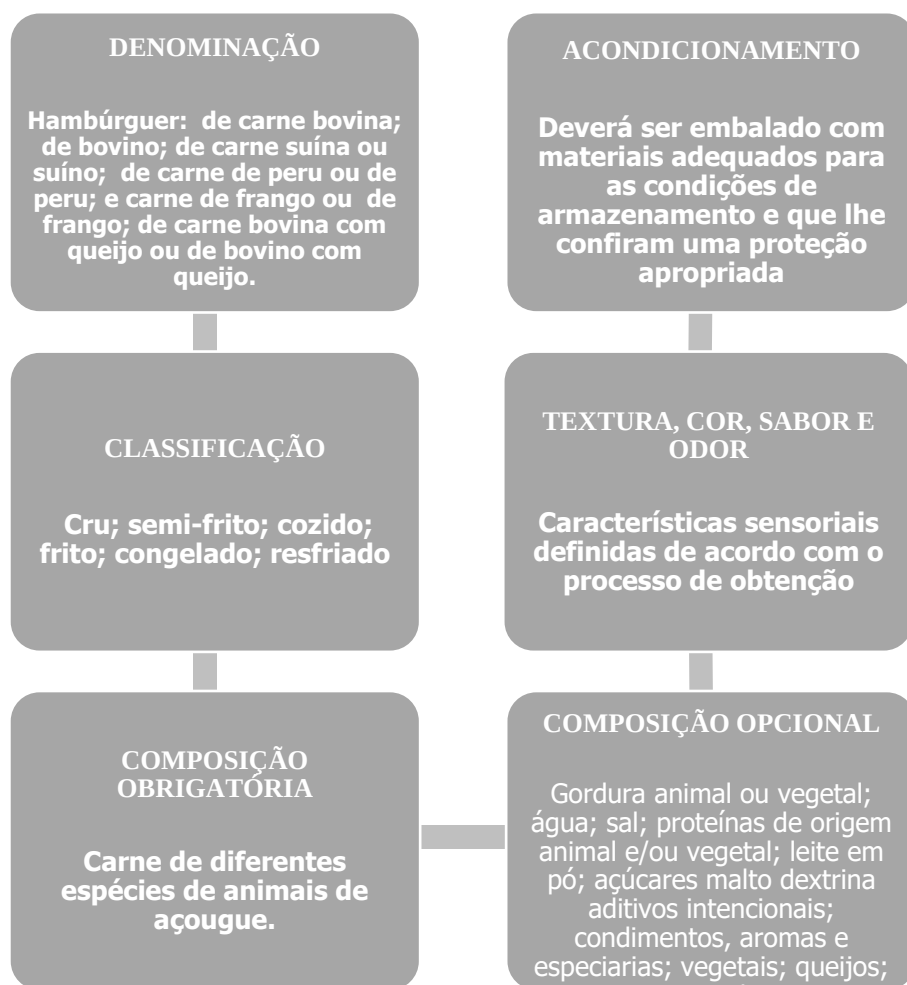


Figura 6 - Composição da produção de hambúrguer.

Fonte: IN SDA 20 de 31/07/2020 adaptada pelo autor.

2.4.3. A Produção de Embutidos

A produção de alimentos embutidos é feita com carnes ou outros tecidos de animais, tendo como envoltório natural, as tripas, bexigas e outras membranas de animais ou artificiais. Utiliza-se para a cura da carne, no processo de fabricação, o sal, nitrato, nitrito e outros ingredientes que conferem sabor e aroma ao produto (SEBRAE, 2017). As etapas de fabricação de embutidos crus frescos, como a linguiça, são a preparação da carne, a pesagem de condimento aditivo, o processo de moagem, a lavagem das tripas, o embutimento, a embalagem, e por fim, a estocagem, que são mostradas na Figura 7 (SEBRAE, 2017).

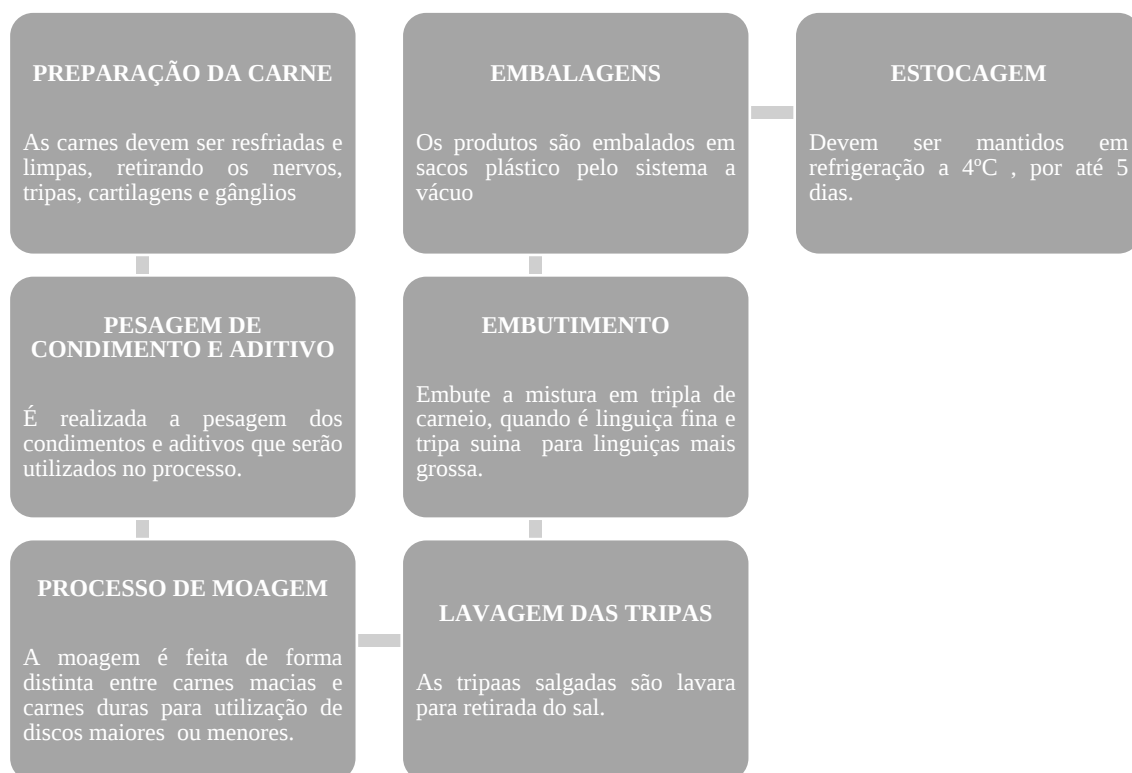


Figura 7 - Etapas da fabricação da linguiça.

Fonte: (SEBRAE, 2017).

2.4.4. Comercialização de Embutidos

A comercialização de produtos embutidos pode ser realizada para açougues e boutiques de carnes, lanchonetes, supermercados, restaurantes, hamburguerias e para consumidor final. A produção poderá ser direcionada para o mercado municipal, estadual, federal e até internacional desde que atenda as exigências da legislação municipal, estadual e federal que seja pertinente a sua distribuição.

A lei 13.680 de 2018 incluiu, na lei 1.283 de 1950 que dispõe sobre a inspeção industrial e sanitária dos produtos de origem animal, a permissão e critérios para a comercialização de produtos alimentícios produzidos de forma artesanal:

Art. 10 - A. É permitida a comercialização interestadual de produtos alimentícios produzidos de forma artesanal, com características e métodos tradicionais ou regionais próprios, empregadas boas práticas agropecuárias e

de fabricação, desde que submetidos à fiscalização de órgãos de saúde pública dos Estados e do Distrito Federal.

Assim, como a mesma lei, ponderou sobre as exigências de fiscalização de acordo com o porte da empresa:

§ 3º As exigências para o registro do estabelecimento e do produto de que trata este artigo deverão ser adequadas às dimensões e às finalidades do empreendimento, e os procedimentos de registro deverão ser simplificados.

Para a comercialização nacional de produtos alimentícios produzidos de forma artesanal de acordo com Brasil (2020), é necessário a obtenção de um certificado de identidade e qualidade chamado Selo Arte solicitado por meio da plataforma do e-SISBI que é a integração do Sistema de Gestão do Selo Arte (SGSA), Sistema de Gestão de Serviços de Inspeção (SGSI) e o Sistema de Gestão de Estabelecimentos (SGE), efetivando no sistema:

- a) Cadastro do serviço oficial de inspeção (SGSI);
- b) Cadastro do estabelecimento produtor (SGE);
- c) Cadastro do produto (SGE);
- d) Comprovação das boas práticas (SGSA);
- e) Memorial descritivo do produto (SGSA);
- f) Fotos do estabelecimento (SGSA).

Na comercialização interestadual ou internacional de produtos de origem animal no atacado, o estabelecimento deve estar registrado no Departamento de Inspeção de Produtos de Origem Animal para obtenção do Registro de Serviço de Inspeção Federal (SIF), os documentos necessários para esse registro constam do Quadro 7 (BRASIL, 2019).

Quadro 7 - Documentos necessários para registro do estabelecimento para comercialização de produtos de origem animal no atacado.

Documentos necessários para o registro do estabelecimento no Departamento de Inspeção de Produtos de Origem Animal para obtenção do Registro de Serviço de Inspeção Federal
a) Requerimento do responsável legal.
b) Termo de compromisso para registro ou para relacionamento no qual o estabelecimento concorde em acatar as exigências estabelecidas no Decreto nº 9.013, de 29 de 2017, sem prejuízo de outras exigências que venham a ser determinadas.
c) Plantas das respectivas construções.
d) Documento exarado pela autoridade registrária competente, vinculado ao endereço da unidade que se pretende registrar, ou inscrição de Produtor Rural ou Cadastro de Pessoa Física, quando aplicável.
e) Documento de liberação da atividade, emitido pelo órgão de fiscalização do meio ambiente competente.

f) Contrato social da empresa registrado na junta comercial do estado, ou documento equivalente.
g) Resultado de análise da água de abastecimento fornecido por laboratório que atenda aos requisitos especificados pelo órgão de fiscalização competente.
h) Entrega do projeto elaborado com a localização, pátios e vias de trânsito interno, instalações e equipamentos.

Fonte: Adaptado de Brasil (2019).

3. METODOLOGIA

A pesquisa teve o predomínio da abordagem qualitativa por meio de estudo de caso de classificação exploratória com análise descritiva para apuração dos custos e comparação dos métodos de custeio. A pesquisa qualitativa parte da descrição para captar sua essência buscando suas causas, explicar sua origem, suas mudanças e intuir suas consequências. A interpretação dos resultados surge como a totalidade de uma especulação que tem como base a percepção de um fenômeno em um determinado contexto (TRIVINOS, 1987).

O estudo de caso permitiu uma investigação das características holísticas e significativas da realidade, de processos organizacionais e administrativos, e o exploratório aplicado em estudos com poucos referenciais literários e pesquisa anteriores para obter uma visão mais acurada sobre o problema (YIN, 2005). O estudo de caso proporcionou uma análise mais acurada do problema que possibilita reunir informações detalhadas dos processos que facilitam a sua compreensão. Estudo de caso pode ser definido como:

“uma investigação empírica que investiga um fenômeno (caso) contemporâneo em profundidade e em seu contexto de mundo real especialmente quando os limites entre fenômeno e o contexto puderem não ser claramente evidentes” (YIN, 2005, p. 17).

Quando o pesquisador adota o enfoque exploratório e descritivo para elaborar o estudo de caso deve estar aberto às novas descobertas que poderão surgir no decorrer do trabalho o que pode enriquecer o estudo com compreensão de várias dimensões do fenômeno em discussão (GODOY, 1995).

A ciência tem como característica fundamental a veracidade dos fatos será adotado o método científico e os procedimentos intelectuais e técnicos recomendados por Gil (2008) para desenvolvimento do estudo de caso.

Para o levantamento do problema foi utilizada a atividade exploratória reunindo-se com um pequeno empresário de fabricação de embutidos que por de entrevista individual relatou as dificuldades em apurar os custos que permitiu o processo de diagnóstico. Para Trivinos (1987), a primeira atividade do pesquisador deve ser exploratória para conscientização da tendência dos problemas que existem, das dificuldades que se apresentem de interesse coletivo para levantamento de problema e estabelecer prioridades na busca de soluções.

A pesquisa de campo foi realizada com um pequeno fabricante de embutidos localizados no interior de São Paulo, na região de Ribeirão Preto, no período de janeiro a agosto de 2021.

Para alcançar os objetivos da pesquisa, foi necessário mapear o processo de produção, identificar os custos e as despesas, definir as atividades e critérios de avaliação. Um levantamento de dados foi realizado, desde a aquisição da matéria-prima até a entrega do produto para compreender todos os custos e despesas inerentes à empresa.

A coleta de dados seguiu um roteiro pré-estruturado para buscar as informações necessárias para a análise do estudo de caso, assim como documentada para sustentar os cálculos que foram apresentados.

Para a elaboração do custeio foi necessário conhecer o processo produtivo da empresa de forma detalhada, além de todos os custos diretos e indiretos incorridos durante a produção e as despesas mensais auferidas pela empresa.

Para evidenciar os custos por meio de uma estrutura utilizou-se do método tradicional de custeio por absorção, pois é contabilmente aceito e consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos elaborados, assim como os todos os gastos ao esforço da produção são distribuídos para todos eles, sendo o mais adequado às micro e pequenas empresas.

3.1. Procedimento de Coleta de dados

A coleta de dados foi realizada no período de março de 2021 a agosto de 2021 para obtenção dos recursos consumidos da empresa “Embutidos Caipira”, no processo produtivo do período de janeiro de 2021 a junho de 2021.

Devido à pandemia da Covid-19 (OLIVEIRA, 2020), que restringiu o acesso de pessoas a estabelecimentos e locais públicos, não foi possível a obtenção de dados na própria empresa, seja por observação ou de forma física. Desta forma, os dados foram coletados de maneira *on-line*, por meio de *e-mails* de solicitação de informações e documentações comprobatórias das operações.

Os dados obtidos foram suficientes para validação do objetivo do estudo, pois a estrutura de custos demonstrou-se fixa no semestre (ANDERSON; DEKKER, 2009, COSTA; BORTOLATTO JUNIOR, 2020).

A empresa investigada "Embutidos Caipira" é de pequeno porte e seu proprietário exerce funções multitarefas. As funções exercidas pelo proprietário são administração, coordenação, produção e vendas. A empresa não tem uma estrutura de departamentalização, como ocorre com a maioria das empresas de pequeno porte, a mesma não possui uma estrutura de custos evidenciada de forma documentada, seja de forma manual ou informatizada.

Para criação do banco de dados, foi necessário fazer o levantamento de informações e documentação para identificar os custos e despesas incorridos na empresa durante o período de investigação.

Inicialmente, foi realizada uma reunião pelo *Googlemet*, devido a COVID-19, com o empresário para apresentação do projeto da pesquisa para verificar se havia interesse em colaborar com a pesquisa disponibilizando todas as informações necessárias para construção da estrutura de custos objeto deste estudo. Após a confirmação da participação, para organizar e sistematizar o estudo foi dividido em três etapas (Quadro 8).

Quadro 8 - Sistematização do estudo presente em três etapas.

Etapas	Descrição da Etapa de Sistematização do Estudo
Primeira etapa do estudo	O empresário foi entrevistado para obterem-se informações sobre a caracterização da empresa, estrutura organizacional, processo produtivo para estabelecer a estrutura de custos com o reconhecimento dos recursos consumidos na empresa, bem como a definição da fonte de informações por meio de um roteiro de entrevista disponibilizado no Apêndice A .
Segunda etapa do estudo	Ocorreu a coleta de documentos e informações para classificar os custos e despesas. Para isso, foi solicitado ao escritório contábil da empresa o registro de entradas e de saídas, bem como as notas fiscais referentes a estes registros, despesas registradas no livro caixa e folha de pagamento do 1º semestre de 2021. Referente aos produtos e serviços adquiridos sem comprovação, o empresário informou dados sintetizados de seus gastos que possibilitou a criação de dados analíticos no Apêndice B , assim como entregou relação de seus bens patrimoniais no Apêndice C . Nessa etapa, a esposa do empresário, que é a responsável pela área financeira, também corroborou com as fontes de evidências por meio de entrevistas espontâneas para certificar que todos os custos e despesas foram registrados.
Terceira etapa do estudo	Consistiu em organizar todos os documentos e informações para obter um banco de dados para realizar a apuração dos custos totais da empresa. Nessa fase foi realizada a classificação dos gastos entre custos e despesas e feitos os cálculos para obtenção dos resultados que objetivam o estudo.

Fonte: Elaborada pela autora (2022).

4. ANÁLISES E DISCUSSÕES

4.1. Primeira etapa

Na primeira etapa, o objetivo era obter informações sobre a empresa, seu processo produtivo, organização e sistema de arquivamento de documentos para identificar os custos e despesas inerentes a sua atividade e quais as fontes de informações disponíveis.

Para isso, foi realizada uma entrevista com o empresário pelo *Googlemeet*, no dia primeiro de março de 2021, que a princípio discorreu sobre como a empresa iniciou as atividades e pontuou sobre o crescimento de seu faturamento após a parceria com franquias. Logo após, o empresário respondeu algumas perguntas do roteiro estruturado e, também, solicitou que o enviasse por *e-mail* para providenciar documentos a fim de complementar as informações que foram elaboradas do roteiro.

Na conversa, o empresário declarou que não possui controle interno, mas que sabe de seus custos de memória. O relato do empresário deixa claro que a empresa "Embutidos Caipira" não tem controle de seus custos. A falta de controle de custos em micro e pequenas, geralmente, são por carência de oportunidade de empresários que não tem formação em gestão.

As aquisições de fornecedores que emitem notas fiscais são enviadas para uma o escritório de contabilidade terceirizado, que presta serviços a empresa de "Embutidos Caipira". O empresário declarou que as aquisições feitas sem comprovação são com tripas e frete, porém relatou que o gasto com tripa semanalmente é de R\$ 450,00 e do frete é cobrado R\$ 1,25 por km mais o pedágio de ida e volta.

O empresário não soube responder quais são os registros contábeis que a empresa possui, mas passou o nome de um contato do escritório que estaria autorizado a sanar as dúvidas, bem como fazer a entrega de cópias de documentos solicitados para obter dados para a pesquisa.

No dia dois de março de 2021, foi enviado por *e-mail* uma solicitação dos documentos fiscais, contábeis e trabalhistas da empresa. Depois de alguns dias, retornou-se em resposta do escritório contábil, que a empresa por estar enquadrado no regime simples nacional, que possuía o registro de entradas, registro de saídas e livro caixa e que precisaria de mais alguns dias para gerar as informações, porque o quadro de funcionários do escritório contábil terceirizado estava reduzido devido à pandemia COVID-19 e o escritório necessitava priorizar as obrigações com prazo estipulado que incorriam multas por atraso.

No mês de maio de 2021, foram recebidos os livros de entrada e saída e livro caixa do período de janeiro a abril de 2021 e em agosto de 2021 o período remanescente da empresa "Embutidos Caipira". Após, a entrevista realizada e dos documentos cedidos pela "Embutidos Caipira", o próximo tópico, é caracterizar a empresa.

4.1.1. Caracterização da Empresa "Embutidos Caipira"

A empresa "Embutidos Caipira" iniciou suas atividades em 24 de julho 2014 como empresário individual, com capital social de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais) no regime tributário simples nacional enquadrado como empresa de pequeno porte.

O faturamento anual foi obtido por meio de acesso ao *site* da nota fiscal paulista de cada período. A plataforma demonstra a soma anual das compras efetuadas, e após, apresentação dos valores para o empresário via mensagem eletrônica, o mesmo afirmou que a receita seria em média o dobro dos valores de aquisição de mercadorias.

Tabela 1 - Faturamento anual da empresa "Embutidos Caipira".

Ano	Receita Bruta	Aumento
2016	109.208,32	
2017	329.123,76	201%
2018	501.529,90	52%
2019	695.690,84	39%
2020	843.175,52	21%

Fonte: Elaborada pela autora.

No ano de 2017, o aumento apurado foi de 201%, porque o início das atividades ocorreu após o 1º semestre de 2016, então resultaria em um aumento exponencial que não reflete a realidade da empresa. O aumento da receita entre os anos de 2017 e 2018 é perceptível, em maior escala o que converge com a informação que após fechar a parceria com franquias, o faturamento da empresa "Embutidos Caipira" alavancou.

4.1.2. Estrutura Organizacional da empresa "Embutidos Caipira"

A empresa possui quatro colaboradores na parte operacional da empresa "Embutidos Caipira", um colaborador tem a função de desossar, moer e pesar carnes. O outro colaborador é responsável por misturar a carne e os demais ingredientes no misturador, o terceiro colaborador tem a função de prensar os hambúrgueres para modelar quando está sendo realizada

a produção de hambúrguer, responsável por encher a linguiça no canhão quando se produz linguiça ou atravessar a carne no espeto quando está se produzindo espetos. E o quarto colaborador tem a função de embalar e etiquetar os produtos.

O empresário é responsável pela administração do negócio, com a promoção de vendas, estipula a quantidades e metas de produção de cada produto, realiza as compras de matéria de prima e direciona os produtos prontos para entrega. A esposa do empresário, que não é remunerada, é a responsável pela gestão financeira, restrito a realizar pagamentos e confirmar recebimentos de boletos quando efetuados a prazo. Os recebimentos e pagamentos de forma à vista (dinheiro, cheque e *pix*) são feitos pelo empresário, ou seja, na empresa não existe um fluxo de caixa com todos os recebimentos e pagamentos.

A Figura 8 apresenta a estrutura hierárquica da empresa "Embutidos Caipira" que se mostra centrada no empresário. Todo gestor deve realizar as quatro funções administrativas como planejar, dirigir, controlar e organizar a empresa a nível estratégico. A falta de controle de custos e de uma estrutura de custos prejudicam o empresário em suas funções que é planejar, dirigir, organizar, controlar e a tomada de decisão estratégica da sua empresa "Embutidos Caipira".

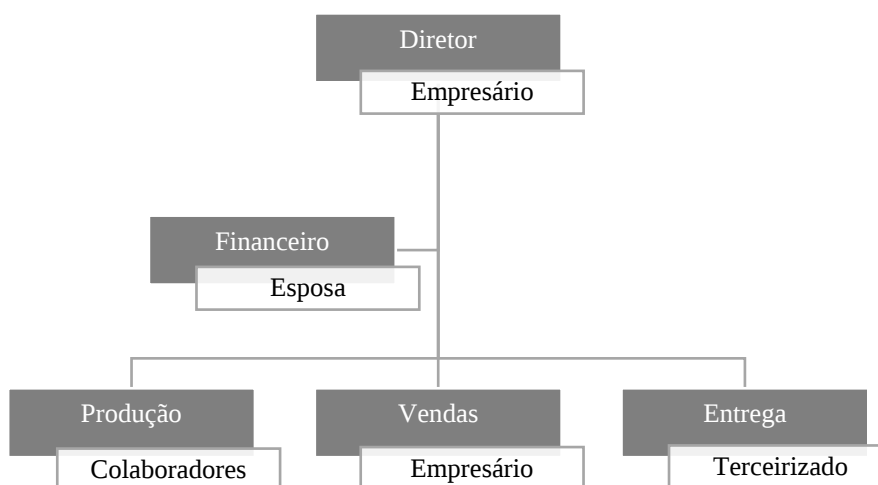


Figura 8 - Hierarquia da empresa "Embutidos Caipira".

Fonte: Elaboração Própria com Base nas Informações Coletadas da Pesquisa.

4.1.3. Perfil do Empreendedor da Empresa "Embutidos Caipira"

O perfil do empreendedor desse estudo converge com o resultado do estudo realizado por Loué (2018), pois o empresário é do sexo masculino, casado, sua idade está entre 29 a 39

anos, possui nível de escolaridade em ensino superior com graduação em ciências sociais aplicadas. O setor de atuação é o comércio e a motivação para empreender foi a necessidade, além de possuir apenas uma empresa, com no máximo quatro colaboradores.

4.1.4. Processo Produtivo da Empresa "Embutidos Caipira"

O processo produtivo da empresa "Embutidos Caipira" engloba compreender os recursos como produtos produzidos, o processo elaboração dos produtos da empresa, os recursos utilizados e toda produção.

4.1.5. Produtos Ofertados da Empresa "Embutidos Caipira"

Os produtos ofertados que são resultados do processo produtivo da empresa "Embutidos Caipira" estão apresentados na Tabela 2.

Tabela 2 - Produtos ofertados pela empresa "Embutidos Caipira".

Produto	Sabor	Preço de venda	Unidade de medida
Linguiça	Pernil	25,00	Kg
Linguiça	Pernil com Pimenta	25,00	Kg
Linguiça	Pernil com mandioca e queijo	28,00	Kg
Linguiça	Pernil com rúcula e queijo	28,00	Kg
Linguiça	Pernil com azeitona e queijo	28,00	Kg
Linguiça	Lombo com bacon e brócolis	28,00	Kg
Linguiça	Lombo com bacon e banana	28,00	Kg
Linguiça	Mista	25,00	Kg
Linguiça	Mista com pimenta	25,00	Kg
Linguiça	Mista com alho	25,00	Kg
Linguiça	Cordeiro	35,00	Kg
Linguiça	Cuiabana (iscas de picanha)	35,00	Kg
Linguiça	Pizza (pernil, queijo, presunto e orégano)	28,00	Kg
Linguiça	Romeu e Julieta (pernil, queijo e goiabada)	28,00	Kg
Linguiça	Cupim com Queijo	28,00	Kg
Linguiça	Pimenta Biquinho	28,00	Kg
Linguiça	Vaca atolada (costela com mandioca)	28,00	Kg
Hambúrguer	Linguiça	3,50	Un.
Hambúrguer	Cordeiro	5,50	Un.
Hambúrguer	Costela	4,50	Un.
Hambúrguer	Picanha	5,50	Un.
Hambúrguer	Cupim	4,50	Un.
Hambúrguer	Bovino	3,50	Un.

Hambúrguer	Frango	3,00	Un.
Hambúrguer	Picante	3,50	Un.
Cafta	Biquinho	2,50	Un.
Cafta	Bovino	2,50	Un.
Cafta	Cordeiro	3,00	Un.
Cafta	Recheada (150g)	3,50	Un.
Rocambole	Bovino (1,5kg)	30,00	Un.
Espeto	Coração de Frango	3,00	Un.
Espeto	Pernil de Cordeiro	6,00	Un.
Espeto	Medalhão de Carne	6,00	Un.
Espeto	Medalhão de Queijo	6,00	Un.
Espeto	Medalhão de Croquete com Queijo	3,50	Un.
Espeto	Medalhão de frango	3,50	Un.
Carré		60,00	kg
Costela			
Recheada		40,00	kg
Pernil		45,00	kg
Paleta		45,00	kg

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

4.1.6. Elaboração dos Produtos

O processo elaboração dos produtos da empresa "Embutidos Caipira" consiste em desossar a carne, pesar: carne, toucinho e condimentos, moer a carne, prensar no formato de hambúrguer, misturar a carne e os condimentos, embalar a vácuo, e por fim, etiquetar os hamburgueres (Figura 9).

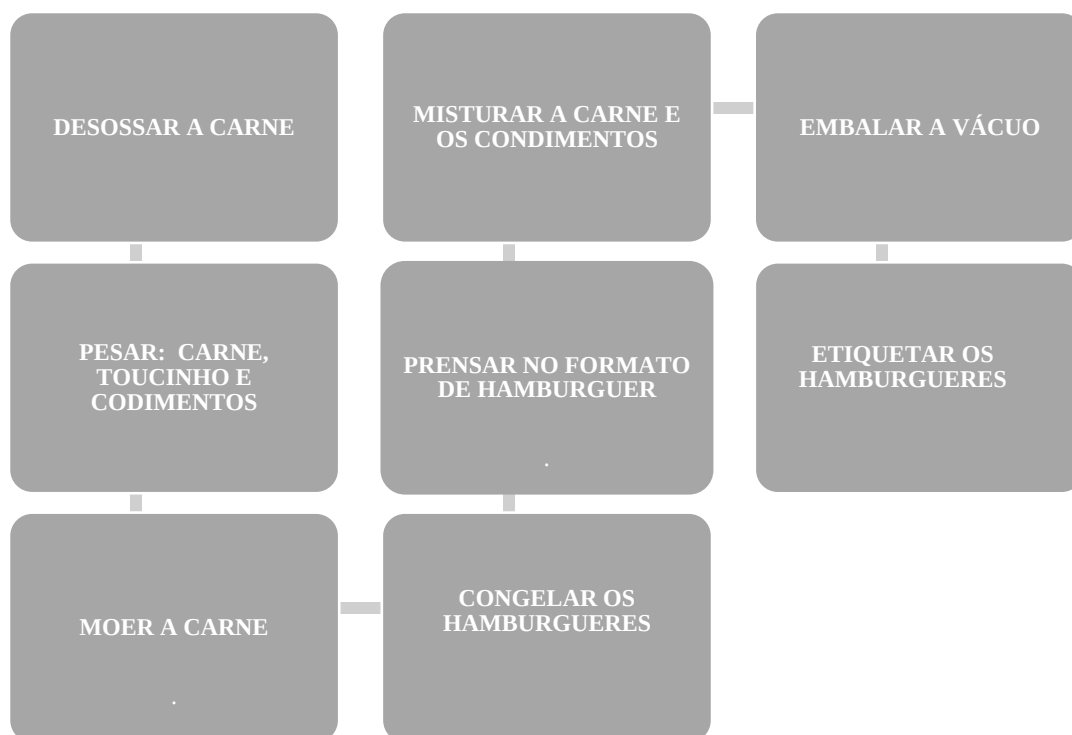


Figura 9 - Elaboração dos Produtos da Empresa "Embutidos Caipira".

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

4.1.7. Os Recursos Utilizados da Empresa "Embutidos Caipira"

Os recursos utilizados da empresa "Embutidos Caipira" foram agrupados como matéria prima, recheio, temperos/condimentos, embalagem primária, mão de obra, instalações e serviços contratados para organizar a estrutura de evidenciação de custos (Quadro 9).

Quadro 9 - Grupo dos recursos utilizados da empresa "embutidos Caipira".

Grupo dos Recursos Utilizados	Descrição dos Recursos Utilizados
Matéria Prima	Carne Bovina
Matéria Prima	Carne Suína
Matéria Prima	Carne de Frango
Matéria Prima	Carne ovina
Recheio	Queijo Tipo Mussarela
Recheio	Queijo Tipo Provolone
Tempero/Condimento	Sal
Tempero/Condimento	Pimenta do Reino
Tempero/Condimento	Crema de Cebola
Tempero/Condimento	Orégano Desidratado
Recheio	Pimenta dedo de moça
Tempero/Condimento	Alho
Recheio	Rúcula

Recheio	Mandioca
Recheio	Brócolis
Recheio	Azeitona s/ caroço fatiada
Tempero/Condimento	Cheiro Verde desidratado
Tempero/Condimento	Hortelã desidratada
Tempero/Condimento	Caldo de Carne
Tempero/Condimento	Glutamato monossódico
Tempero/Condimento	Pimenta Síria
Tempero/Condimento	Cebolinha desidratada
Embalagem Primária	Envoltório Natural (Tripa)
Embalagem Primária	Bobina em folha
Embalagem Primária	Palito de Madeira (Bamboo)
Embalagem Primária	Saco à vácuo
Mão de Obra	Colaboradores
Mão de Obra	Proprietário
Instalações	Energia Elétrica
Instalações	Água/Vapor
Instalações	Aluguel
Instalações	Material de Limpeza
Impostos	Simples Nacional
Serviços Contratados	Frete
Serviços Contratados	Escritório Contábil
Serviços Contratados	Telefone

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

4.1.8. Produção da Empresa "Embutidos Caipira"

Mensalmente, são processados 2.074,00 kg de carne, no qual são feitos sob pedidos semanalmente por se tratar de produtos perecíveis, ficando armazenado em estoque pequenas quantidades para satisfazer um pequeno número de consumidores finais.

A produção inicia-se na segunda-feira e permanece em estoque até na quinta-feira quando começam a fazer as entregas semanalmente, é processado em média 479,00 kg de carnes.

Cada loja franqueada já tem uma quantidade pré-determinada de acordo com a demanda de cada localidade com pequenas variações o que facilita mensurar a quantidade que deve ser produzido de cada produto durante a semana.

Todos os produtos são embalados a vácuo e ficam resfriados em câmara fria até a realização da entrega.

4.1.9. Bens Patrimoniais

Os bens patrimoniais foram relacionados pelo empresário, as datas e os valores foram obtidos por meio de nota fiscal e outros por meio de presunção (Tabela 3).

Tabela 3 - Bens patrimoniais da empresa "Embutidos Caipira".

Bens Patrimoniais			
Data da Compra	Classificação	Discriminação	Valor de Compra
24.07.14	Eletrodoméstico	Geladeira	2.000,00
15.10.14	Eletrodoméstico	Ar condicionado	1.200,00
04.05.15	Eletrodoméstico	Geladeira	1.000,00
19.10.17	Eletrodoméstico	Freezer Horizontal Metalfrio	1.800,00
24.07.14	Máquinas e Equipamentos	Máquina de moer carne	3.600,00
24.07.14	Máquinas e Equipamentos	Canhão de encher linguiça	400,00
24.07.14	Máquinas e Equipamentos	Balança digital de mesa para 15 kg	300,00
24.07.14	Máquinas e Equipamentos	Canhão de encher linguiça	500,00
24.07.14	Máquinas e Equipamentos	Canhão de encher linguiça	650,00
29.09.14	Máquinas e Equipamentos	Serra Fita	1.100,00
02.10.14	Máquinas e Equipamentos	Misturador de Massa	1.400,00
22.07.15	Máquinas e Equipamentos	Máquina de Embalagem a Vácuo	7.600,00
14.12.15	Máquinas e Equipamentos	Balança Digital de balcão	540,00
09.05.16	Máquinas e Equipamentos	Balança 15kg	680,00
11.08.17	Máquinas e Equipamentos	Picador de carne boca 98 B	3.600,00
16.11.18	Máquinas e Equipamentos	Câmara Fria de congelamento	25.000,00
12.12.19	Máquinas e Equipamentos	Ilha de frios vidro deslizante	5.800,00
27.01.21	Máquinas e Equipamentos	Misturadeira de carne 1 eixo 100 lts monofásica 220 volts s/ rodízio	5.975,00
02.02.21	Máquinas e Equipamentos	Gerador fotovoltaico 35.20kWp	92.200,00
22.06.21	Máquinas e Equipamentos	Balança pxi 4 Toledo uno wifi 15 kg	5.440,00
24.07.14	Móveis e Utensílios	Mesa com tampão de mármore	600,00
07.02.17	Móveis e Utensílios	Mesa com placa de nylon	350,00
31.07.17	Móveis e Utensílios	Mesa de apoio de inox	500,00
09.08.18	Móveis e Utensílios	Mesa de ardósia com grapas	300,00
11.11.19	Móveis e Utensílios	Mesa de marmoraria com grapas	300,00

14.06.21	Móveis e Utensílios	Caixa Bolivar Zotti Branca Ref 247 70L	117,00
TOTAL			162.952,00

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

4.2. Segunda etapa

Nesta segunda etapa, o objetivo é o levantamento dos gastos mensais da empresa referente ao 1º semestre de 2021 para evidencição do custeio.

Com base nas informações da primeira etapa, conclui-se que os custos da empresa são com matéria prima, recheios, embalagens, mão de obra, instalações, impostos, serviços contratados e depreciação.

4.2.1. Matéria Prima

As notas fiscais foram solicitadas ao escritório contábil utilizadas para a escrituração do registro de entradas, pois nelas constam as descrições dos produtos adquiridos bem como o valor total de cada item (Quadro 10). Desta forma, as principais fontes de dados foram às notas fiscais, exceto no item embalagens, especificamente no caso de “tripas” que foi necessário utilizar os dados analíticos calculados de forma manual de acordo com os dados cedidos pelo empresário descritos no **Apêndice C** por se tratar de dados informais, sem documentação comprobatória.

Quadro 10 - Fontes de dados da matéria prima.

Custos com Matéria Prima	Fonte de Dados da Matéria Prima
Carnes	Notas fiscais
Recheios	Notas fiscais
Embalagens	Notas fiscais/dados informais
Temperos/Condimentos	Notas fiscais

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

Após a inclusão dos itens em um banco de dados, os gastos mensais foram somados com matéria prima referente a carnes (Tabela 4), recheios (Tabela 5), embalagens (Tabela 6), temperos/condimentos (Tabela 7).

Tabela 4 - Custos com matéria prima - Carnes.

Matéria Prima	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho
----------------------	----------------	------------------	--------------	--------------	-------------	--------------

Carne congelada de bovino sem - recortes (70/30)	-	1.390,00	600,00	5.056,80	7.948,40	1.947,20
Carne congelada de bovino sem osso - carne indústria (sangria)	1.448,04	-	-	-	-	-
Carne congelada de bovino sem osso - recorte desossa	1.673,93	-	784,65			
Carne congelada de suíno sem osso - barriga (5 peça.) (1 vol.)	-	438,15	-	282,65	635,27	-
Carne congelada de suíno sem osso - recortes - exclus. p/ fins ind.	5.969,38	5.830,12	4.542,94	898,21	-	1.094,09
Carne congelada de suíno sem osso - toucinho sem pele (3 peç.)	911,36	1.348,63	905,58	-	-	-
Carne congelada de bovino sem osso - recorte (T)	-	-	-	-	-	620,50
Carne congelada de bovino sem osso - carne industrial	-	-	-	-	-	2.363,06
Carne resfriada de bovino com osso - ponto de agulha - boi	345,21	-	701,79	1.558,26	-	-
Carne resfriada de suíno com osso - paleta com pele	2.003,18	5.478,38	9.910,36	8.161,95	11.169,55	7.062,45
Carne resfriada de suíno com osso - pernil com pele	-	-	-	-	-	1.130,04
Carne resfriada de bovino sem osso - alcatra (6 peç.) (1 vol.)	-	-	-	-	-	578,58
Coração congelado	1.720,00	3.129,60	2.452,80	3.078,40	1.846,40	2.823,20
Costela desossada	-	-	-	-	-	1.984,37
Costela desossada cubo	-	-	-	-	-	1.060,47
Filé de peito congelado	2.882,87	2.915,78	2.405,64	2.391,68	2.986,34	3.715,42
Panceta suína abr	-	-	-	-	685,41	-
Picanha (iscas) 2 kg cg vc mi montana	-	-	-	-	-	524,95
Ponta de peito resfriada - 1.0000	-	-	-	-	-	455,69

Recorte congelado dianteiro - 2.0000	-	-	-	-	-	1.790,94
Recorte congelado traseiro - 10.0000	-	-	-	-	2.445,10	2.074,47
Recorte de desossa A	-	709,20				
Recortes (exclusivamente para fins industriais)	1.042,31	765,41	1.989,15	4.503,18	3.803,89	3.021,34
Recorte de coxão mole (capa) até 2,2 kg rf vc mi montana	-	-	-	-	-	1.018,55
Toucinho sem pele adeel	-	-	-	-	-	566,94
Toucinho congelado de suíno (PP)	-	236,47	-			
Toucinho congelado de suíno (T)	-	-	-	1.809,30	-	-
Total	17.996,28	22.241,74	24.292,91	27.740,43	31.520,36	33.832,26

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

Tabela 5 - Custos com matéria prima - Recheios.

Recheios	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho
Bacon fatiado pct 1kg (1,2)	2.700,00	-	-	-	1.296,00	1.260,00
Queijo de coalho p/ churrasco (1,2)	527,21	505,29	759,23	-	135,90	667,28
Req. Crioulo copo light 24X250gr.	47,94	47,94	-	47,94	-	49,74
Total	3.275,15	553,23	759,23	47,94	1.431,90	1.977,02

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

Tabela 6 - Custos com matéria prima - Embalagens.

Embalagens	Jan.	Fev.	Mar.	Abr.	Maio	Jun.
Embalagem galvanotek. G-100pt 100un	-	205,25	236,05	-	236,05	-
Envoltório nat. Salg. Suíno imp. 28/32 90mts L (3 mc)	-	-	190,50	-	-	1.816,20
Envoltório nat. Salg. Ovino imp. 24/26 90 mts l (1 mc)	-	-	-	-	-	90,00
Envoltório nat. Salg. Suíno imp. 28/32 90 mts (12 mc)	-	-	-	-	-	828,96
Espeto de bambu 25 cm granel c/10.000	-	380,94	-	742,28	380,94	380,94
Espeto de bambu 25 cm quadrado a granel c/5000	570,86	-	-	-	-	434,51
Espeto de bambu 25cm granel c/5000	674,80	371,14	-	185,57	556,71	556,71
Espeto de bambu 25cm quadrado 100X50	-	215,57	-	-	-	-
Espeto bambu paraná 4mm 25cm c/ 100	-	-	-	-	4,68	-
Etiq. 110X90,48 pad 0.80 micras c/ 400 um	-	-	-	1.748,01	-	-
G-100 frango bca PP 100pc	185,00	-	-	-	-	-
MPPSX frango com tp 50 pc	129,00	-	-	-	-	-

Palito bambu billa 25 cm 4 mm 1000 pc	-	-	-	-	41,00	-
Saco a vácuo 15X25X0,12 500un	-	-	-	-	-	192,58
Saco a vácuo 18X25X0,10 500un	-	-	-	288,87	-	192,58
Saco a vácuo 20X40X0,12 c/500	776,55	551,13	-	-	-	-
Saco a vácuo 18X25X0,012 500 pc	-	84,98	-	-	348,00	-
Saco a vácuo 18X35X0,10 500un	-	361,68	895,86	731,15	438,69	680,30
Saco a vácuo 18X35X0,12 1000un	-	-	-	-	-	163,76
Saco vácuo 18X35X0,016 500 pc	-	-	-	-	389,42	-
Saco vácuo 25X35X0,012 500 pc	-	-	-	-	418,00	-
Saco a vácuo spel 18X25X0,12 500un	433,10	309,99	1.041,81	487,88	365,91	576,31
Saco a vácuo spel 20X30X0,12 500un	230,98	-	-	-	-	-
Saco a vácuo spel 20X35X0,12 500un	673,65	482,22	-	-	-	359,52
Saco a vácuo 22X35X0,12 500un	-	-	-	-	599,13	538,83
Saco a vácuo spel 25X35X0,12 500un	335,64	962,79	723,87	708,93	-	447,76
Saco a vácuo 30X40X0,12 500un	-	-	-	-	-	307,08
Saco a vácuo 30X40X0,14 500un	-	-	-	376,85	-	344,68
Saco plást. p/ geladinho 4X23 c/1000	43,32	86,64	43,32	87,12	54,45	-
Saco plást. p/ kafta 4X25 c/1000	-	31,77	-	-	-	-
Sacola reciclada branca 50X60 c/4kg	-	109,36	-	-	-	-
Tripa cabo de rei rosa 4,5X0,07 1000mt	-	-	-	225,08	-	-
Tripa suína shorte 28/32-90	-	195,84	-	-	-	-
Tripla suína chinesa 1 A 2mt 30X32 90mt	-	-	113,82	-	-	-
Tripa	1.800,00	1.800,00	2.250,00	1.800,00	2.250,00	1.800,00
Total	5.852,90	6.149,30	3.131,41	4.183,76	3.179,40	5.912,85

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

Tabela 7 - Custos de matéria prima - Temperos/ Condimentos.

Temperos/Condimentos	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho
Caldo carne maggi 1,010kg	68,40	36,81	24,54	98,16	49,08	47,86
Caldo galinha maggi 1,010kg	-	-	-	12,27	-	-
Cebolinha verde desid. Chão preto kg	37,64	112,92	75,28	37,64	75,28	75,72
Creme cebola maggi NPRO 1kg	-	226,98	226,98			
Creme cebola maggi 1kg	393,82	413,01	307,56	358,82	307,56	334,68
Ervas finas pcte 250 gr	-	10,50	-			
Ervas finas chão preto 500g	-	-	-	20,06	-	-
Glutamato monossódico chão preto 2kg	151,56	197,89	80,00	320,00	120,00	235,80
Hortelã desidratada chão preto kg	-	18,28	-	-	18,28	-
Orégano chão preto kg	50,70	96,33	83,68	81,16	81,16	83,55
Óleo Liza canola pet 20x900ml	-	-	-	-	-	229,60
Pimenta do reino moída 500gr	-	19,68	-			
Sal norsal ref. 10X1kg	57,50	-	34,50	57,50	-	37,50
Sal salinas ref. 30x1kg	-	-	-	29,70	-	-
Salsa desidratada chão preto kg	27,37	82,11	54,74	27,37	54,74	27,37
Vinag. Fortaleza álcool 12x750ml	13,08	13,80	14,28	15,48	15,48	15,00
Total	800,07	1.228,31	901,56	1.058,16	721,58	1.087,08

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

4.2.2. Mão de Obra

Quanto a mão de obra da empresa "Embutidos Caipira" foi solicitada ao escritório contábil a folha de pagamento da empresa, onde continha as informações do pessoal remunerado da empresa bem como o pro labore do sócio e os encargos sociais (Quadro 11).

Vale ressaltar que na folha de pagamento não havia a provisão de férias e 13º salários e considerando que a empresa não possui livros contábeis, apenas o livro caixa, o cálculo foi realizado de forma manual, considerando como base o ano em curso e não a data de admissão de cada colaborador.

Referente aos encargos sociais, considerando que a empresa é optante pelo simples nacional, o INSS patronal é recolhido com alíquota diferenciada junto com os demais impostos e contribuições no imposto simples nacional, cuja base de cálculo é o faturamento da empresa, portanto não foi utilizado neste cálculo e será incluído posteriormente como impostos "simples nacional".

Quadro 11 - Fonte de dados da mão de obra.

Custos com Pessoal	Fonte de Dados
Remuneração empregados	Folha de pagamento
Pró labore	Folha de pagamento
Encargos (FGTS)	Folha de pagamento
Provisão de Férias	RB + (RB/3) /12
Provisão de 13º salário	RB/12

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

Os custos com a mão de obra estão apresentados na Tabela 8.

Tabela 8 - Custos com mão de obra.

Custos com Empregados	Colabor. 1	Colabor. 2	Colabor. 3	Colabor. 4	Pro labore	Total Mensal
Remuneração Bruta	1.600,00	1.200,00	1.100,00	1.100,00	5.000,00	10.000,00
Encargos (FGTS 8%)	128,00	96,00	88,00	88,00	-	400,00
Provisão de Férias (11,11%)	177,76	133,32	122,21	122,21	-	555,50
Provisão de 13º Salário (8,33%)	133,28	99,96	91,63	91,63	-	416,50
Total	2.039,04	1.529,28	1.401,84	1.401,84	5.000,00	11.372,00

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

4.2.3. Despesas com instalações

Para o levantamento das despesas com instalações, foram solicitadas ao escritório contábil as despesas escrituradas no livro caixa da empresa "Embutidos Caipira" (Quadro 12).

Quadro 12 - Fontes de dados de despesas com instalações.

Instalações	Fonte de dados das Despesa de Instalações
Energia elétrica	Conta de energia elétrica
Água/Vapor	Relato/ entrevista
Aluguel	Recibos de pagamentos
Material de limpeza	Notas Fiscais
Material de higiene	Notas Fiscais

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

A conta de energia elétrica, recibos de aluguel e notas fiscais de material de limpeza e de higiene foram disponibilizadas. O empresário foi questionado quanto aos valores de gastos com água, ao qual informou que faz uso de água advinda de poço artesiano construído nas instalações da empresa, assim como faz uso de fogão a lenha quando é necessário fazer cozimento ou vapor (Tabela 9).

Tabela 9 - Despesas com instalações da empresa "Embutidos Caipira".

Despesas com instalações	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho
Custo por Kw de energia	0,53	0,48	0,50	0,49	0,55	0,62
Kw consumido de energia	4.463	4.129	4.552	4.639	3.830	2.679
Total consumo energia	2.351,99	1.986,07	2.266,42	2.286,48	2.109,97	1.652,17
Aluguel	3.500,00	3.500,00	3.500,00	3.500,00	3.500,00	3.500,00
Material de Limpeza	28,32	-	28,32			
Total	5.880,31	5.486,07	5.794,74	5.786,48	5.609,97	5.152,17

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

4.2.4. Impostos

A empresa "Embutidos Caipira" é optante pelo regime simples nacional, e por isso, possui um imposto unificado com alíquotas diferenciadas. O imposto simples nacional é calculado sobre a receita bruta da empresa e por isso foi solicitado ao escritório contábil um demonstrativo referente à apuração feita no 1º semestre de 2021. O cálculo com a alíquota efetiva paga pelo contribuinte é apresentado na Tabela 10.

Tabela 10 - Despesas com impostos da empresa "Embutidos Caipira".

Despesas com impostos	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho
Receita Bruta	104.584,99	106.383,24	108.370,14	102.046,28	108.121,63	105.858,80
Alíquota efetiva	8,03%	8,17%	8,16%	8,34%	8,41%	10,70%
Valor do imposto Simples Nacional	8.398,17	8.691,51	8.843,00	8.510,66	9.093,03	11.326,89

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

4.2.5. Serviços Contratados

A empresa terceirizou o serviço de entrega, no qual é cobrado pelo prestador o valor de R\$ 1,25 por km mais o pedágio de ida e volta por cidade, de posse destes dados por meio de entrevista foi possível com a utilização das notas fiscais emitidas fazer de forma manual os cálculos dispostos de forma detalhado no **Apêndice C**.

Um escritório contábil foi contratado para que pudesse ser feita a escrita fiscal e apuração de impostos que é pago mensalmente. Um telefone celular pós-pago é utilizado para realização do atendimento ao cliente para negociação de pedidos e compras (Quadro 13).

Quadro 13 - Fontes de dados de serviços contratados.

Serviços Contratados	Fonte de Dados de Serviços Contratados
Frete	Entrevista/detalhamento manual
Escritório Contábil	Recibos de pagamentos
Telefone	Fatura telefônica

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

As despesas com os serviços contratados da empresa "Embutidos Caipira" estão apresentadas na Tabela 11.

Tabela 11 - Despesas com serviços contratados.

Serviços contratados	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho
Frete	1.433,00	18.509,50	2.344,25			
Escritório Contábil	150,00	150,00	150,00	150,00	150,00	150,00
Telefone	80,00	80,00	80,00	80,00	80,00	80,00
Total dos serviços contratados	1.663,00	18.739,50	2.574,25	230,00	230,00	230,00

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

4.2.6. Depreciação

A empresa não utiliza escrituração contábil, apenas registra os lançamentos de entradas e saídas no livro caixa realizados pelo escritório contábil contratado com base nos documentos enviados pelo empresário.

Desta forma, não possui nenhum sistema de cálculo de depreciação e para realização dos cálculos foi solicitado ao empresário à relação de bens patrimoniais, com data de compra, discriminação e valor.

Para fins de cálculo, cada bem foi classificado utilizando como referência a taxa de depreciação anual disposta no anexo III da Instrução Normativa nº 1700, de 14 de março de 2017 conforme Quadro 14.

Quadro 14 - Fontes de despesas de depreciação.

Bens	Fonte de dados das Despesas de depreciação
Ativo Imobilizado	Relação fornecida por proprietário
Taxa de Depreciação	IN 1.700/2017
Método para cálculo	Literatura

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

O método usado para cálculo da depreciação foi o de quotas constantes, que segundo Iudícibus (2010), é o que distribui o custo do bem em função exclusivamente do tempo sendo usado universalmente pela simplicidade do cálculo e do funcionamento (Tabela 12).

Tabela 12 - Despesas de depreciação.

Custo com Depreciação	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho
Eletrodomésticos	6.000,00	6.000,00	6.000,00	6.000,00	6.000,00	6.000,00
Taxa de depreciação anual	10%	10%	10%	10%	10%	10%
Valor da depreciação mensal	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
Máquinas e Equipamentos	51.170,00	57.145,00	149.345,00	149.345,00	149.345,00	149.345,00
Taxa de depreciação anual	10%	10%	10%	10%	10%	10%
Valor da depreciação mensal	426,42	476,21	1.244,54	1.244,54	1.244,54	1.244,54
Móveis e Utensílios	7.490,00	7.490,00	7.490,00	7.490,00	7.490,00	7.490,00
Taxa de depreciação anual	10%	10%	10%	10%	10%	10%
Valor da depreciação mensal	62,42	62,42	62,42	62,42	62,42	62,42
Total do Valor da depreciação mensal	538,83	588,63	1.356,96	1.356,96	1.356,96	1.356,96

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

4.3. Terceira etapa

A terceira etapa tem como escopo agrupar todos os custos apurados anteriormente de forma segregada para obter o custo total operacional da empresa "Embutidos Caipira" bem como a identificação da representatividade de cada um em relação ao todo (Tabela 13).

Tabela 13 - Total de custos e despesas operacional.

Matéria Prima	Jan.	Fev.	Mar.	Abr.	Maio	Junh.	Total
Carne congelada de bovino sem - recortes (70/30)	-	1.390,00	600,00	5.056,80	7.948,40	1.947,20	16.942,40
Carne congelada de bovino sem osso - carne indústria (sangria)	1.448,04	-	-	-	-	-	1.448,04
Carne congelada de bovino sem osso - recorte desossa	1.673,93	-	784,65				2.458,58
Carne congelada de suíno sem osso - barriga (5peç.) (1 vol.)	-	438,15	-	282,65	635,27	-	1.356,07
Carne congelada de suíno sem osso - recortes - exclus. p/ fins ind.	5.969,38	5.830,12	4.542,94	898,21	-	1.094,09	18.334,74
Carne congelada de suíno sem osso - toucinho sem pele (3peç.)	911,36	1.348,63	905,58	-	-	-	3.165,57
Carne congelada de bovino sem osso - recorte (T)	-	-	-	-	-	620,50	620,50

Carne congelada de bovino sem osso - carne industrial	-	-	-	-	-	2.363,06	2.363,06
Carne resfriada de bovino com osso - ponto de agulha - boi	345,21	-	701,79	1.558,26	-	-	2.605,26
Carne resfriada de suíno com osso - paleta com pele	2.003,18	5.478,38	9.910,36	8.161,95	11.169,55	7.062,45	43.785,87
Carne resfriada de suíno com osso - pernil com pele	-	-	-	-	-	1.130,04	1.130,04
Carne resfriada de bovino sem osso - alcatra (6 peç.) (1 vol.)	-	-	-	-	-	578,58	578,58
Coração congelado	1.720,00	3.129,60	2.452,80	3.078,40	1.846,40	2.823,20	15.050,40
Costela desossada	-	-	-	-	-	1.984,37	1.984,37
Costela desossada cubo	-	-	-	-	-	1.060,47	1.060,47
Filé de peito congelado	2.882,87	2.915,78	2.405,64	2.391,68	2.986,34	3.715,42	17.297,73
Pancetasuinaabr	-	-	-	-	685,41	-	685,41
Picanha (iscas) 2 kg cg vc mi montana	-	-	-	-	-	524,95	524,95
Ponta de peito resfriada - 1.0000	-	-	-	-	-	455,69	455,69
Recorte congelado dianteiro - 2.0000	-	-	-	-	-	1.790,94	1.790,94
Recorte congelado traseiro- 10.0000	-	-	-	-	2.445,10	2.074,47	4.519,57
Recorte de desossa A	-	709,20	-	-	-	-	709,20
Recortes (exclusivamente para fins industriais)	1.042,31	765,41	1.989,15	4.503,18	3.803,89	3.021,34	15.125,28
Recorte de coxão mole (capa) até 2,2 kg rfvc mi montana	-	-	-	-	-	1.018,55	1.018,55
Toucinho sem pele adeel	-	-	-	-	-	566,94	566,94
Toucinho congelado de suíno (PP)	-	236,47	-	-	-	-	236,47
Toucinho congelado de suíno (T)	-	-	-	1.809,30	-	-	1.809,30
Subtotal matéria prima - carnes	17.996,28	22.241,74	24.292,91	27.740,43	31.520,36	33.832,26	157.623,98
Custos com Matéria Prima - Recheios							
Bacon fatiado pct1kg (1,2)	2.700,00	-	-	-	1.296,00	1.260,00	5.256,00
Queijo de coalho p/ churrasco (1,2)	527,21	505,29	759,23	-	135,90	667,28	2.594,91
Req. Crioulo copo light 24X250gr.	47,94	47,94	-	47,94	-	49,74	193,56
Subtotal matéria prima - recheios	3.275,15	553,23	759,23	47,94	1.431,90	1.977,02	8.044,47
Custos com Matéria Prima - Embalagens							
Embalagem galvanotek. G-100pt 100un	-	205,25	236,05	-	236,05	-	677,35
Envoltório nat. Salg. Suíno imp.28/32 90mts L (3 mc)	-	-	190,50	-	-	1.816,20	2.006,70
Envoltório nat. Salg. Ovino imp.24/26 90 mts l (1 mc)	-	-	-	-	-	90,00	90,00
Envoltório nat. Salg. Suíno imp.28/32 90 mts (12 mc)	-	-	-	-	-	828,96	828,96
Espeto de bambu 25 cm granel c/10.000	-	380,94	-	742,28	380,94	380,94	1.885,10
Espeto de bambu 25 cm quadrado a granel c/5000	570,86	-	-	-	-	434,51	1.005,37
Espeto de bambu 25cm granel c/5000	674,80	371,14	-	185,57	556,71	556,71	2.344,93
Espeto de bambu 25cm quadrado 100X50	-	215,57	-	-	-	-	215,57
Espeto bambu paraná 4mm 25cm c/ 100	-	-	-	-	4,68	-	4,68
Etiqu. 110X90,48 pad 0.80 micras c/ 400 um	-	-	-	1.748,01	-	-	1.748,01
G-100 frango bca PP 100pc	185,00	-	-	-	-	-	185,00

[illegible]

Provisão de Férias (11,11%)	555,50	555,50	555,50	555,50	555,50	555,50	3.333,00
Provisão de 13º Salário (8,33%)	416,50	416,50	416,50	416,50	416,50	416,50	2.499,00
Subtotal mão de obra	11.372,00	11.372,00	11.372,00	11.372,00	11.372,00	11.372,00	68.232,00
Despesas Instalações							
Total Consumo Energia	2.351,99	1.986,07	2.266,42	2.286,48	2.109,97	1.652,17	12.653,10
Aluguel	3.500,00	3.500,00	3.500,00	3.500,00	3.500,00	3.500,00	21.000,00
Material de Limpeza	28,32	-	28,32				56,64
Subtotal despesas de instalações	5.880,31	5.486,07	5.794,74	5.786,48	5.609,97	5.152,17	33.709,74
Despesas com Impostos (Simples Nacional)							
Subtotal de impostos - Simples Nacional	8.398,17	8.691,51	8.843,00	8.510,66	9.093,03	11.326,89	54.863,26
Serviços Contratados							
Escritório Contábil	150,00	150,00	150,00	150,00	150,00	150,00	900,00
Telefone	80,00	80,00	80,00	80,00	80,00	80,00	480,00
Subtotal de serviços contratados	230,00	230,00	230,00	230,00	230,00	230,00	1.380,00
Despesas com Depreciação							
Subtotal de despesas de depreciação	538,83	588,63	1356,96	1356,96	1356,96	1356,96	6.555,30
TOTAL DOS CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAL	54.343,71	56.540,79	56.681,81	60.286,39	64.515,20	72.247,23	364.615,13

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

5. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Neste capítulo, a partir dos dados coletados e construção dos bancos de dados, obtidos por meio desse estudo, serão descritos todos os resultados apurados para evidenciação da estrutura de custos de uma pequena empresa de "Embutidos Caipira".

A análise dos resultados foi feita de acordo com a estrutura do trabalho, sendo realizada a priori por recurso utilizado, e posteriormente, realizou-se a consolidação da estrutura para evidenciação dos custos operacionais da empresa. Além disso, ocorreu a identificação da representatividade de cada recurso dentro da estrutura de custos da fábrica por meio de análises vertical, horizontal e média semestral.

A análise vertical é do valor de cada item em relação ao seu subtotal no caso do resultado individualizado e no consolidado será em relação ao total.

A análise horizontal é a variação entre o mês de janeiro e junho especificamente de cada item.

A média semestral é o cálculo da média dos desembolsos de cada item no semestre.

5.1. Análise por recurso utilizado

5.1.1. Custos com matéria prima

O principal recurso utilizado pela empresa "Embutidos Caipira" é a matéria prima utilizada para fabricação de seus embutidos. A partir das notas fiscais de aquisição de insumos foi possível verificar que a matéria prima pode ser classificada por carnes, recheios, embalagens e temperos conforme Tabela 14 de acordo com os itens descritos nos documentos fiscais.

Tabela 14 - Análise da matéria-prima.

Matéria Prima	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	Total	Média	AV	AH
Carnes	17.996,28	22.241,74	24.292,91	27.740,43	31.520,36	33.832,26	157.623,98	26.270,66	79%	88%
Recheios	3.275,15	553,23	759,23	47,94	1.431,90	1.977,02	8.044,47	1.340,75	4%	40%
Embalagens	5.852,90	6.149,30	3.131,41	4.183,76	3.179,40	5.912,85	28.409,62	4.734,94	14%	1%
Temperos/Condimentos	800,07	1.228,31	901,56	1.058,16	721,58	1.087,08	5.796,76	966,13	3%	36%
Total	27.924,40	30.172,58	29.085,11	33.030,29	36.853,24	42.809,21	199.874,83	33.312,47	100%	53%

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

De acordo com a Tabela 14, algumas observações foram realizadas:

- a) A média de compra de carnes no semestre foi de R\$ 26.270,66 e representa 79% da matéria prima adquirida para fabricação dos embutidos e houve um aumento de 88% nas compras no mês de junho em relação ao mês de janeiro o que pode representar o aumento no preço da carne ou aumento de produção, sendo necessário analisar as quantidades adquiridas no período para indicar a alternativa correta dentro deste contexto.
- b) Os recheios correspondem a 4% da matéria prima consumida, sendo em média gasto R\$ 1.340,75 por mês com uma redução de 40% nas compras desse item, o que indica que os produtos recheados não são os preferenciais dos consumidores.
- c) O segundo item de maior representatividade da matéria são as embalagens que equivalem a 14% dos desembolsos, com aumento de 14% dos valores adquiridos e pouca variação em relação ao mês de janeiro, cerca de 1%.
- d) Temperos e condimentos equivalem a 3% do total de matéria prima, são dispendidos em torno de R\$ 966,13 por mês, com um acréscimo de 53% no valor de aquisição de junho.

As implantações das ferramentas de gestão de estoque, para obter as informações de custos da matéria prima, revertem em benefícios no que tange a organização e a administração de materiais. Em empresas de produção de bens e produtos, o controle de movimentação física e os custos de estoque são foco dos empresários, visto que as organizações buscam na diminuição de custos e velocidade na entrega para a obtenção de resultados competitivos (DE OLIVEIRA; 2022).

5.1.2. Custos com mão de obra

O custo da mão de obra da empresa "Embutidos Caipira" foi elaborado de acordo com a folha de pagamento da empresa, que possui quatro colaboradores com vínculo empregatício, pro labore para o titular e a cônjuge não é remunerada pelos serviços prestados (Tabela 15).

Desta forma, foi possível detectar a remuneração mensal de cada integrante, assim como os encargos sociais. Como o INSS é descontado do trabalhador, ele não aparece nos cálculos por constar a remuneração bruta, assim como o INSS patronal para empresas do simples nacional, são incluídos no imposto mensal sobre o faturamento com alíquota diferenciada, perfazendo assim apenas o FGTS como encargo social trabalhista.

A provisão de férias e 13º salários não estavam discriminados em folha de pagamento e como a empresa não possui contabilidade, somente livro caixa, o cálculo dessa remuneração

foi feito de forma manual considerando o ano em vigência e não a data de admissão do funcionário.

Tabela 15 - Análise dos custos com a mão de obra.

Custos com Mão de Obra	Jan.	Fev.	Mar.	Abr.	Maio	Jun.	Total	Média	AV	AH
Remuneração Bruta	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	60.000,00	10.000,00	88%	0%
Encargos (FGTS 8%)	400,00	400,00	400,00	400,00	400,00	400,00	2.400,00	400,00	4%	0%
Provisão de Férias (11,11%)	555,50	555,50	555,50	555,50	555,50	555,50	3.333,00	555,50	5%	0%
Provisão de 13º Salário (8,33%)	416,50	416,50	416,50	416,50	416,50	416,50	2.499,00	416,50	4%	0%
Total mão de obra	11.372,00	11.372,00	11.372,00	11.372,00	11.372,00	11.372,00	68.232,00	11.372,00	100%	0%

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

Diante da Tabela 15, nota-se:

- Os custos com mão de obra de R\$ 11.372,00 mensais se mantiveram fixos durante todo o semestre;
- A remuneração bruta equivale a 88% dos custos com mão de obra, assim como 9% deles são para provisão de pagamento de férias e 13º salários e apenas 4% são encargos sociais.
- As informações obtidas não foram suficientes para a conclusão do cálculo, que adicionalmente foi efetuado de forma manual referente à provisão de férias e 13º salários, que são direitos adquiridos mensalmente pelo trabalhador e que devem ser reconhecidos nesta mesma proporção na estrutura de custos da empresa, afim que obter uma apuração mais próxima possível dos gastos mensais da empresa.

5.1.3. Despesas com instalações

Para que a empresa "Embutidos Caipira" tenha condição de uso e produção, existem despesas indispensáveis para sua operacionalização. A empresa de embutidos precisa de um local para produzir seus produtos e mesmo sendo uma chácara da família, o espaço é alugado mediante contrato de locação com pagamento mensal, sendo o locador o pai do empresário (Tabela 16).

Para a produção da empresa, é indispensável acondicionamento e conservação dos produtos o uso de energia elétrica para manter os eletrodomésticos, máquinas e equipamentos em funcionamento. As praticas de limpeza e higiene, são de suma importância quando se trata

de produtos alimentícios. Apesar da necessidade de água e vapor, são utilizados o poço artesiano e fogão de lenha da propriedade e por isso não há dispêndio de valor.

Tabela 16 - Análise de despesas de instalações.

Despesas Instalações	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	Total	Média	AV	AH
Total Consumo Energia	2.351,99	1.986,07	2.266,42	2.286,48	2.109,97	1.652,17	12.653,10	2.108,85	38%	-30%
Aluguel	3.500,00	3.500,00	3.500,00	3.500,00	3.500,00	3.500,00	21.000,00	3.500,00	62%	0%
Material de Limpeza	28,32	-	28,32	-	-	-	56,64	9,44	0%	-100%
Total despesas de instalações	5.880,31	5.486,07	5.794,74	5.786,48	5.609,97	5.152,17	33.709,74	5.618,29	100%	-12%

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

Em consonância com a Tabela 16, verifica-se:

- a) A despesa com aluguel é fixa, sendo pago mensalmente R\$ 3.500,00 de locação o que equivale 62% das despesas com instalações.
- b) O consumo de energia representa 38% das despesas e houve uma queda de 30% no mês de junho em relação ao mês de janeiro.
- c) Os gastos com material de limpeza demonstram-se com ilusórios devido à pequena monta apresentada, o que sugere que as aquisições estão sendo realizadas sem documento fiscal e como a empresa não possuiu fluxo de caixa, não tem controle dos seus gastos para uma melhor apuração.

5.1.4. Despesas com impostos (Simples Nacional)

A empresa "Embutidos Caipira" é considerada de pequeno porte e está enquadrada no regime simples nacional. Os dados foram obtidos junto ao escritório contábil que faz o cálculo mensalmente e emite a guia para pagamento do contribuinte (Tabela 17).

Tabela 17 - Análise despesas com impostos (Simples Nacional).

Despesas simples nacional	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	Total	Média	AV	AH
Total simples nacional	8.398,17	8.691,51	8.843,00	8.510,66	9.093,03	11.326,89	54.863,26	9.143,88	0%	35%

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

O valor médio pago de impostos no semestre é de R\$ 9.143,88, sendo que houve um aumento neste valor em 35% no valor de junho em relação ao mês de janeiro. Como o imposto é calculado sobre a receita bruta percebe-se que houve um aumento no faturamento, não sendo possível identificar se houve aumento nas vendas ou aumento nos preços vendidos (Tabela 17).

5.1.5. Serviços Contratados

A empresa "Embutidos Caipira" terceiriza alguns serviços como escritório contábil, conta telefônica e frete. Os dados do escritório contábil e conta telefônica foram possíveis apurar com as faturas escrituradas no livro caixa da empresa (Tabela 18). A apuração do frete foi feita, inicialmente de forma manual, utilizando as notas fiscais de saída e quilometragem entre as cidades de entrega, porém ao apresentar ao empresário, o mesmo achou que os valores estavam maiores do que aquilo que acredita que é gasto. O empresário relatou ainda, que em alguns casos, faz uso de veículo próprio para entrega, então não foi possível precisar estes valores que apesar de fazer parte da estrutura de custos, não seria feita de forma assertiva.

Tabela 18 - Análise despesas com serviços contratados

Serviços Contratados	Jan.	Fev.	Mar.	Abr.	Maio	Jun.	Total	Média	AV	AH
Escritório Contábil	150,00	150,00	150,00	150,00	150,00	150,00	900,00	150,00	65%	0%
Telefone	80,00	80,00	80,00	80,00	80,00	80,00	480,00	80,00	35%	0%
Total de serviços contratados	230,00	230,00	230,00	230,00	230,00	230,00	1.380,00	230,00	100%	0%

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

Os gastos com serviços contratados se mantiveram fixos durante todo o semestre, sendo que 65% do total das despesas com serviços contratados são com escritório contábil e 35% com telefone (Tabela 18).

5.1.6. Depreciação

A depreciação é o custo do desgaste pelo uso de eletrodomésticos, máquinas, equipamentos e veículos utilizados na produção. A empresa forneceu uma lista dos ativos imobilizados que em consonância com as notas fiscais enviadas pelo escritório contábil, foi possível calcular de forma manual a depreciação mensal destes bens (Tabela 19).

Tabela 19 - Análise despesas com depreciação.

Despesas com depreciação	Jan.	Fev.	Mar.	Abr.	Maio	Jun.	Total	Média	AV	AH
Total de despesas de depreciação	538,83	588,63	1356,96	1356,96	1356,96	1356,96	6.555,30	1.092,55	0%	152%

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

A média de gastos com depreciação foi de R\$ 1.092,55 no semestre e houve um aumento de 152% em relação ao mês de janeiro em função da aquisição de mais bens para a empresa (Tabela 19).

5.1.7. Análise Consolidada

A análise consolidada tem como objetivo evidenciar todos os custos de uma empresa de embutidos e a sua representatividade dentro da estrutura de custos (Tabela 19).

Tabela 20 - Análise consolidada.

	Jan.	Fev.	Mar.	Abr.	Maio	Jun.	Total	Média	AV	AH
Matéria prima	27.924,40	30.172,58	29.085,11	33.030,29	36.853,24	42.809,21	199.874,83	33.312,47	55%	53%
Mão de obra	11.372,00	11.372,00	11.372,00	11.372,00	11.372,00	11.372,00	68.232,00	11.372,00	19%	0%
Despesas de instalações	5.880,31	5.486,07	5.794,74	5.786,48	5.609,97	5.152,17	33.709,74	5.618,29	9%	12%
Simples nacional	8.398,17	8.691,51	8.843,00	8.510,66	9.093,03	11.326,89	54.863,26	9.143,88	15%	35%
Serviços contratados	230,00	230,00	230,00	230,00	230,00	230,00	1.380,00	230,00	0%	0%
Depreciação	538,83	588,63	1356,96	1356,96	1356,96	1356,96	6.555,30	1.092,55	2%	152%
Total	54.343,71	56.540,79	56.681,81	60.286,39	64.515,20	72.247,23	364.615,13	60.769,19	100%	33%

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

A Tabela 21 demonstra que o custo médio da empresa mensalmente é de R\$ 61.319,54, a matéria prima representa 55% dos custos totais da empresa, a mão de obra 19% e de impostos são 15%, sendo os 11% restantes distribuídos em despesas com instalações, depreciação e serviços contratados.

Os custos com matéria-prima, imposto simples nacional e depreciação tiveram um aumento no semestre, enquanto que mão de obra e serviços contratos se mantiveram fixos durante todo o semestre. Apenas as despesas de instalações que tiveram uma diminuição de 12%.

Tabela 21 - Análise consolidada da margem de contribuição.

	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	Total	Média
Valor das Vendas								
Receita Bruta	104.584,99	106.383,24	108.370,14	102.046,28	108.121,63	105.858,80	635.365,08	105.894,18
Total Valor das Vendas	104.584,99	106.383,24	108.370,14	102.046,28	108.121,63	105.858,80	635.365,08	105.894,18
Custos/ Despesas Variáveis								
Matéria prima	27.924,40	30.172,58	29.085,11	33.030,29	36.853,24	42.809,21	199.874,83	33.312,47
Simples nacional	8.398,17	8.691,51	8.843,00	8.510,66	9.093,03	11.326,89	54.863,26	9.143,88
Total Consumo Energia	2.351,99	1.986,07	2.266,42	2.286,48	2.109,97	1.652,17	12.653,10	2.108,85
Material de Limpeza	28,32	-	28,32	-	-	-	56,64	9,44
Totais Custos/Desp. Variáveis.	38.702,88	40.850,16	40.222,85	43.827,43	48.056,24	55.788,27	267.447,83	44.574,64
Custos/ Despesas Fixas								

Mão de obra	11.372,00	11.372,00	11.372,00	11.372,00	11.372,00	11.372,00	68.232,00	11.372,00
Serviços contratados	230,00	230,00	230,00	230,00	230,00	230,00	1.380,00	230,00
Aluguel	3.500,00	3.500,00	3.500,00	3.500,00	3.500,00	3.500,00	21.000,00	3.500,00
Depreciação	538,83	588,63	1356,96	1356,96	1356,96	1356,96	6.555,30	1.092,55
Total Custos/Desp. Fixas	15.640,83	15.690,63	16.458,96	16.458,96	16.458,96	16.458,96	97.167,30	16.194,55
Margem de Contribuição Total	65.882,11	65.533,08	68.147,29	58.218,85	60.065,39	50.070,53	367.917,25	61.319,54
Quantidade Produzida (Kg)	4.183,40	4.255,33	4.334,81	4.081,85	4.324,87	4.234,35	25.414,60	4.235,77
Margem de Contribuição Unit.	15,75	15,40	15,72	14,26	13,89	11,82	14,48	14,47
Ponto de Equilíbrio Contábil	993,17	1.018,86	1.046,94	1.153,97	1.185,09	1.391,90	6.712,02	1.131,65
Ponto de Equilíbrio Financeiro	958,95	980,63	960,63	1.058,83	1.087,38	1.277,14	6.259,20	1.053,93

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

A Tabela 21 demonstra dados referentes ao gerenciamento estratégico de custo, demonstrando o custo efetivo de produção e a quantidade necessária a ser vendida a fim de alcançar o ponto de equilíbrio.

O valor da receita bruta médio do semestre foi de R\$ 105.894,18, os custos e despesas variáveis do semestre foi de R\$ 44.574,64 e os custos e despesas fixas do semestre foi de R\$ 16.194,55.

A margem de contribuição total é o resultado da receita bruta menos os custos e despesas variáveis totais, perfazendo o valor de R\$ 14,47 a média do semestre, que é o valor residual para arcar com as despesas fixas da empresa e obter o lucro da empresa.

Nota-se que no semestre não houve uma variação significativa na margem de contribuição.

Para alcançar o ponto de equilíbrio contábil médio do semestre é necessário vender em média R\$ 1.131,65, resultado obtido pela divisão entre custos/despesas fixas e margem de contribuição unitária.

Enquanto que, para obter o ponto de equilíbrio financeiro é fundamental vender 1.053,93 kg, apuração feita por meio de custos/despesas fixas, subtrai-se a depreciação e divide pela margem de contribuição.

Considerando que são processados e vendidos em média 4.235 kg mensalmente, pode afirmar-se que a empresa cobriu todos os gastos variáveis e fixos do período, e além disso, obteve lucro em todos os meses no semestre (Tabela 22).

Tabela 22 - Análise *mark-up*.

	Jan.	Fev.	Ma.	Abril	Maio	Jun.	Total	Média	Mark-up
Receita Bruta	104.584,99	106.383,24	108.370,14	102.046,28	108.121,63	105.858,80	635.365,08	105.894,18	
Matéria prima	27.924,40	30.172,58	29.085,11	33.030,29	36.853,24	42.809,21	199.874,83	33.312,47	31%
Mão de obra	11.372,00	11.372,00	11.372,00	11.372,00	11.372,00	11.372,00	68.232,00	11.372,00	11%
Despesas de instalações	5.880,31	5.486,07	5.794,74	5.786,48	5.609,97	5.152,17	33.709,74	5.618,29	5%
Simples nacional	8.398,17	8.691,51	8.843,00	8.510,66	9.093,03	11.326,89	54.863,26	9.143,88	9%
Serviços contratados	230,00	230,00	230,00	230,00	230,00	230,00	1.380,00	230,00	0%
Depreciação	538,83	588,63	1356,96	1356,96	1356,96	1356,96	6.555,30	1.092,55	1%
Margem de lucro	27.924,40	30.172,58	29.085,11	33.030,29	36.853,24	42.809,21	199.874,83	33.312,47	31%
Total	82.268,11	86.713,37	85.766,92	93.316,68	101.368,44	115.056,44	364.615,13	94.081,66	89%
Quantidade Produzida (Kg)	4.183,40	4.255,33	4.334,81	4.081,85	4.234,87	4.234,35	25.324,61	4.220,77	
custo total c/ margem lucro	19,67	20,38	19,79	22,86	23,94	27,17	133,80	22,30	
Preço de Venda	22,13	22,94	17,58	25,73	26,94	24,14	150,60	25,10	

Fonte: Elaboração própria com base nas informações coletadas da pesquisa.

A finalidade do *mark-up* é propor um preço de venda capaz de cobrir todos os custos e despesas do negócio e também a margem de lucro estimada.

Neste caso a margem de lucro utilizado foi de 100% sobre a matéria prima.

Para o cálculo total do *mark-up* foi necessário descobrir a porcentagem de cada item em relação à receita de vendas da empresa e somá-las.

O preço de venda foi formado pelo custo baseado no método de custeio por absorção, somada a margem de lucro estimada e dividida pelo *mark-up*.

Assim, obteve-se que o preço de venda médio do semestre deveria ser R\$ 25,10 o quilograma para obter o resultado esperado do negócio (Tabela 22).

Nesse sentido, a evidenciação dos custos da empresa quando elaborada de forma compreensível contribui para a tomada de decisão, visto que haverá compreensão do comportamento organizacional. Assim, o escopo do estudo era evidenciar os custos de uma empresa de embutidos pela limitação da pandemia.

A partir do estudo, a qualidade das informações dos custos poderá ser aprimorada na empresa "Embutidos Caipira", visto que o empresário pode iniciar um processo de estruturação para implantação de um sistema de custos. Cabe ressaltar, que o primeiro passo é ter documento fiscal ou anotação para controle de todas as despesas mensais da empresa para empresa "Embutidos Caipira". Lima e Moraes Filho (2016) constataram que o tamanho da empresa, ou seja, a pequena empresa e formação de centro de custo refletem a escassez da aplicação dos métodos de custeio nessas empresas.

A estrutura de evidenciação de custos proposta neste estudo, se alimentada de forma tempestiva pode auxiliar o administrador no gerenciamento do seu custo de forma precisa e eficaz, visto que atende as necessidades de pequenas empresas que demandam de uma sintetização para compreensão das informações.

Neste estudo em específico, contrariando as percepções de Makosky e Lopes (2021), o empresário colaborou com informações detalhadas relacionadas à sua atividade e apresentou dados contábeis que contribuíram para a composição da estrutura de custos da empresa o que demonstra um avanço em que o empresário foi capaz de entender a importância do estudo para o gerenciamento do seu negócio.

O empresário pôde constatar, que assim como afirmaram Hofer *et al.* (2011), que a utilização de ferramentas de controle e gerenciamento de custos propicia informações que auxiliam no processo decisório, melhoraram o desempenho econômico e financeiro da atividade.

Percebe-se, que a limitação para fazer e manter uma estrutura de custos converge com o perfil do empreendedor de pequenas empresas que executa multitarefas e possui escassez de tempo para se dedicar a gestão do negócio.

O resultado do estudo de Raupp e Ferreira (2014) apontam que na produção dos produtos há basicamente a mesma composição de custos variáveis diferenciando-se apenas no tipo de carne, condimentos e tipo de embalagens o que demonstra ser uma característica das empresas do segmento de carnes o que valida que a estrutura de custos poderá ser reaplicada no mesmo segmento.

Diante da estruturação das informações de custos da empresa que se demonstrou fixa no semestre identificaram-se resultados que serão úteis para a gestão da empresa, assim como o método de custeio de absorção se mostrou ideal para iniciar a base de dados da empresa que converge com o resultado de Ataíde (2019).

A realidade da propriedade Olhos D'água (SANTANA; VALE, 2021) mostrou não tem controle interno referente às receitas e despesas, apenas notas fiscais, comprovantes e recibos e que serviram como dados quantitativos demonstram a falta de conhecimento dos gestores e não utilização de um gerenciamento de custos nas empresas do agronegócio.

A pesquisa de Makosky e Lopes (2021) demonstra que quando a empresa já faz uso do método de custeio por absorção é possível comparar com outros métodos e que um facilitador para a aplicação de um método é o nível de conhecimento do administrador sobre a formação de custos.

Desta forma, o objeto deste estudo em apresentar uma estrutura de custo baseado no método de custeio de absorção contribui para que os gestores em consonância com os documentos contábeis façam a composição dos custos de seu negócio, visando auxiliar na tomada de decisão.

Este trabalho contribuiu com a criação de um banco de dados como fonte de informações gerenciais para auxílio na tomada de decisão e controle da empresa de "Embutidos Caipira", indica-se para a empresa realizar a continuidade do controle interno dos custos.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo de caso é uma metodologia de pesquisa que tem como fator limitante a impossibilidade de generalizações, mas constatou-se que a estrutura de custos proposta contribui para tomada de decisão do gestor e que pode continuar a ser utilizada pela empresa, assim como replicada para outras empresas.

A metodologia de custos com um enfoque gerencial apresentada nesse artigo se mostrou uma estrutura capaz de suprir as necessidades de informações, através da aplicação dos seus princípios, desde que a empresa tenha a devida organização e controle do processo produtivo e dos gastos com a produção.

As contribuições para o meio acadêmico foram além de uma fonte de pesquisa, mostram-se aos interessados pelos assuntos que as metodologias de custos são ferramentas importantes nas tomadas de decisões gerenciais.

O segmento de fabricação de embutidos, carece de estudos que os auxiliem na estruturação dos seus custos, haja visto que não possuem estudos que abordam o tema direcionados para estes pequenos empreendedores.

No que se refere às contribuições das práticas organizacionais ou gerenciais, no estudo evidenciou a eficiência nos resultados. O estudo demonstrou que a partir de uma estrutura de custos é possível fazer análises gerenciais que contribuem para a tomada de decisão, mais especificamente para os fabricantes de embutidos.

Neste sentido, outra contribuição deste estudo, evidencia que a aplicabilidade do método do custeio de absorção é de fundamental importância para gestão, pois demonstra os gastos da empresa e permite observar quais são as melhorias necessárias visando um aumento na lucratividade.

O empresário poderá fazer o gerenciamento do seu negócio, além de obter informações financeiras e econômicas da empresa aplicando ponto de equilíbrio e *mark-up* para elaborar estratégias de vendas em épocas de sazonalidade para manter a atividade de empresa sem sacrificar os resultados obtidos anteriormente.

Como sugestão para trabalhos futuros, indica-se o acompanhamento para implantação de sistema de custos, visando identificar as principais dificuldades do empreendedor, bem como a análise de qual método de custo é mais viável a atividade, visto que, a matéria prima é utilizada para fabricação de vários outros produtos.

Ressalta-se que a limitação desse estudo foi à pandemia em que o escopo do estudo limitou-se a uma proposta de estrutura de custos para uma empresa de embutidos a partir de documentos de forma totalmente *on-line*.

REFERÊNCIAS

ANDERSON, S. W.; DEKKER, H. C. Strategic cost management in supply chains, part 1: structural cost management. **Accounting Horizons**, n. 23, v. 2, p. 201–220, 2009. Disponível em: <<https://doi.org/10.2308/acch.2009.23.2.201>>. Acesso em: 10 mar. 2022.

ASTROMSKIS, S; JANES, A.; SILLITTI, A.; SUCCI, G. An approach to non-invasive cost accounting, 2014, **40th EUROMICRO** - Conference on Software Engineering and Advanced Applications, Verona, 2014, p. 30-37.

ATAIDE, V. M. de. Informação de custos na Unidade Saúde Escola da Universidade Federal de São Carlos (USE/UFSCar): um mapeamento baseado nos sistemas e controles existentes. 2018. 115 f. **Dissertação** (Mestrado do Programa de Pós Graduação em Gestão de Organizações e Sistemas Públicos) Universidade Federal de São Carlos, São Carlos, 2019.

BAZZI, S. **Gestão Tributária**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2015.

BRASIL. Receita Federal. Simples Nacional. **Legislação**: Lei Complementar: Versão Consolidada CGSN: atualizada até outubro/2016. 2016. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional>>. Acesso em: 30 nov. 2020.

_____. EMBRAPA – Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária. **Central de inteligência de aves e suínos**: estatísticas e desempenho da produção Brasil 2019. Disponível em: <<https://www.embrapa.br/suinos-e-aves/cias/estatisticas>>. Acesso em: 21 dez. 2020.

_____. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Legislação**: INSTRUÇÃO NORMATIVA no. 61, de 16 de novembro de 2020. Publicado em Diário Oficial da União em: 18/11/20. Ed: 220. Seção: 1, p. 147. Disponível em: <Legislação: Instrução Normativa SDA - 4, de 31/03/2000. Defesa Agropecuária do Estado de São Paulo (agricultura.sp.gov.br)>. Acesso em: 29 jan. 2020.

_____. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Legislação**: INSTRUÇÃO NORMATIVA no. 4, de 31 de março de 2000. Publicado em Diário Oficial da União em: 05/04/2000. Ed. 66. Seção: 1. Disponível em: <Legislação: Instrução Normativa SDA - 4, de 31/03/2000>. Defesa Agropecuária do Estado de São Paulo (agricultura.sp.gov.br)>. Acesso em: 29 jan. 2020.

_____. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Legislação**: INSTRUÇÃO NORMATIVA no. 20, de 31 de julho de 2000. Publicado em Diário Oficial da União em: 03/08/2000. Disponível em: <<http://www.iberpharm.com.br/www/arquivos/IN20-31-07-2000.pdf>>. Acesso em: 29 jan. 2020.

_____. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Obter SELO ARTE para produtos artesanais**. Última. Modificação: 07/10/2020. Disponível em: <<https://www.gov.br/pt-br/servicos/obter-selo-arte-para-produtores-artesanais>> Acesso em: 29 jan. 2020.

_____. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Registro de Estabelecimentos - SIF ou ER**. Publicado em 25/04/2019. Atualizado em 17/02/2020. Disponível em:

<<https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/inspecao/produtos-animal/empresario/registro-de-estabelecimentos>>. Acesso em: 29 jan. 2021.

_____. Ministério da Saúde. **Introdução à Gestão de Custos em Saúde** / Ministério da Saúde, Organização Pan-Americana da Saúde. Série Gestão e Economia da Saúde; v. 2. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2013. 148 p.

_____. Ministério do Trabalho. **Relação anual de informações sociais 2015**: análise dos principais resultados RAIS/2015. 2015. Disponível em: <<http://pdet.mte.gov.br/rais?view=default>>. Acesso em: 30 nov. 2020.

_____. Presidência da República. **DECRETO Nº 9.918, DE 18 DE JULHO DE 2019**. Brasília, 18 de julho de 2019; 198º da Independência e 131º da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Decreto/D9918.htm>. Acesso em: 20 jan. 2022.

_____. Presidência da República. **LEI Nº 1.283, DE 18 DE DEZEMBRO DE 1950**. Rio de Janeiro, 18 de dezembro de 1950; 129º da Independência e 62º da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l1283.htm>. Acesso em: 30 jan. 2022.

BERTI, A. **Contabilidade e análise de custos**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

_____. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2010.

BEUREN, I. M. Evolução Histórica da Contabilidade de Custos. **Contabilidade Vista & Revista**, [S. l.], v. 5, n. 1, p. 61-66, 2009. Disponível em: <<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/52>>. Acesso em: 30 jan. 2021.

BONACIM, C. A. G.; CUNHA, J. A.; CORRÊA, H. L. Mortalidade dos empreendimentos de micro e pequenas empresas: causas e aprendizagem. **Gestão & Regionalidade**, 2009.

BORGES, Vanessa. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: SESE, 2015.

CARLI, S. B; MARCELLO, I. E; GOMES, G; HEIN, N. Métodos de atribuição de custos conjuntos aplicados ao setor de laticínio: estudo de caso no laticínio Boa Esperança do Iguaçu Ltda. **Custos e @gronegocioon-line**, v. 8, n. 1, jan./mar. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.418 de 05 de dezembro de 2012**. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-simplificadas-para-pmes/> Acesso em: 27 jan. 2021.

COSTA, S. A. da; BORTOLATTO JUNIOR, A. L. Gestão estratégica de custos e sua difusão nos principais centros de ensino, pesquisa e materiais didáticos. **XXVII Congresso Brasileiro de Custos** (Associação Brasileira de Custos), 09 a 11 de nov. de 2020. Disponível em: <[file:///C:/Users/Cristiane/Downloads/cbc,+XXVIICBC_artigo_0112%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/Cristiane/Downloads/cbc,+XXVIICBC_artigo_0112%20(2).pdf)>. Acesso em: 10 mar. 2022.

DE OLIVEIRA, G. F.; DA SILVA, A. M.; DOS SANTOS, M. C. R.; BARDUCHI, P. A. Curva ABC e Kanban, Ferramentas de gestão de estoque: estudo de caso em uma empresa

multinacional de sistemas de fixação. **Journal of Technology & Information**, v. 2, n. 2, 2022. Disponível em: <http://www.jtni.com.br/index.php/JTnI/article/view/33>. Acesso em: 20 mar. 2022.

DICIONÁRIO BRASILEIRO DA LÍNGUA PORTUGUESA. Editora Melhoramentos Ltda, 2015. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/embutido/>. Acesso em: 10 mar. 2022.

DREHMER, A. F.; RAUPP, F. M.; TEZZA, R. Implantação do sistema de informação de custos em prefeituras catarinenses: o que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições? **XXVII Congresso Brasileiro de Custos** (Associação Brasileira de Custos) 09 a 11 de nov. 2020. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/issue/view/23>. Acesso em: 10 de mar. 2022.

EMIEL, L. E.; NSUBILI, M. I.; LEONARD, J. P.; ENNO, M. Fluid Entrepreneurial Motivations in Tanzânia. **Journal of African Business**, 2019.

FERREIRA, M. P. Como estruturar e escrever um artigo em administração. **Revista Ciências Administrativas**, Fortaleza, v. 20, n. 2, p. 423-451, 2015.

FURQUIM, A.; ABADIE; DALLA NORA, L. D.; MEDEIROS, F. S. B.; BOLSSON, D. Contribution margin: the case of a net of pharmacies Rio Grande do Sul-Brasil. **Espacios**. v. 35, n. 9, 2014, p. 1. Disponível em: <https://www.revistaespacios.com/a14v35n09/14350901.html>. Acesso em: marc. 2022.

GARRISON, R. H. **Contabilidade gerencial** [recurso eletrônico] /Ray H. Garriosn, Eric W. Noreen, Peter C. Brewer; tradução: Christiane de Brito; revisão técnica: Luciane Reginato. 14. ed. Dados eletrônicos. Porto Alegre: AMGH, 2013.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas , 2008.

Global Entrepreneurship Monitor. Empreendedorismo no Brasil: 2019. Coordenação de Simara Maria de Souza Silveira Greco. Disponível em: <https://ibqp.org.br/wp-content/uploads/2021/02/Empreendedorismo-no-Brasil-GEM-2019.pdf>. Acesso em: 10 marc. 2022.

GODOY, A. S. Pesquisa Qualitativa: Tipos Fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 3, p. 20-29, mai./jun. 1995.

GOMES, A. F. **Mulheres empreendedoras**. Vitória da Conquista: Edições Uesb, 2006.

GREGORI, R.; BORGES, A. P. M.; MARCO, D.; FLORES, S. A. M.; VASCONCELLOS, G. G.; SILVEIRA, G. E. A estrutura de custos em uma indústria frigorífica de bovinos do Rio Grande do Sul. **Custos e @gronegócios on-line**, v. 14, n. 1, jan./mar. 2018. Disponível em: <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero1v14/OK%207%20frigorifico.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2021.

HANSEN, D. R.; MOWEM, M. M. **Gestão de Custos**. Tradução Robert Brian Taylor; revisão técnica Elias Pereira. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

HENRI, C. D. Value chain analysis in interfirm relationships: a field study. **Management Accounting Research**, v. 14, n. 1, 2003, p. 1-23. Disponível em: <[https://doi.org/10.1016/S1044-5005\(02\)00067-7](https://doi.org/10.1016/S1044-5005(02)00067-7)>. Acesso em: 10 de mar. 2022.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Desemprego**: 3º trimestre 2020. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/explica/desemprego.php>>. Acesso em: 05 jan. 2020.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da Contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JEAN-FRANÇOIS, H.; OLIVIER, B., MARIE-JOSÉE, R. Strategic cost management and performance: The case of environmental costs. **The British Accounting Review**, v. 48, n. 2, 2016, p. 269-282. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.bar.2015.01.001>>. Acesso em: 10 mar. 2022.

KOLIVER, O. A contabilidade de custos: algo de novo sob o sol? In: Seminário Interamericano de Contabilidade. Seminário Interamericano de Contabilidade realizado nos dias 7 a 9 de set. 1994. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 1994

LAURINAVIČIENĖ, G., MACKEVIČIUS, J. Problemas de implementação do método de custeio baseado em atividades (ABC). **Business: Theory and Practice**, v. 12, n. 3, 2011, p. 268-276. Disponível em: <<https://doi.org/10.3846/btp.2011.27>>. Acesso em: 10 mar. 2022.

LIMA, F. F. de; MORAES FILHO, R. A. de. Gestão estratégica de custos: custeio por absorção em pequenas empresas em Recife, PE, Brasil. **Interações**, Campo Grande, MS, v. 17, n. 3, p. 528-541, jul./set. 2016.

LOUÉ, C. Empresas e internacionalização: abordagem baseada nas habilidades e no perfil do empreendedor. **Journal of Small Business & Entrepreneurship**, v. 30, n. 5, 2018, p. 345-374.

LONGENECKER, J. G.; MOORE, C.; PETTY, J. W. **Administração de pequenas empresas**. São Paulo: Makron Books, 1997.

MARION, J. C. **Contabilidade empresarial**: instrumento de análise, gerência e decisão. 18.ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MARK, A., OZER, A., ARINDAM, T. Use of precedent and antecedent information in strategic cost management. **Journal of Business Research**, v. 66, n. 5, 2013, p. 643-650. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2012.08.021>>. Acesso em: 10 març. 2022.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MARTINS, O. S; BOMFIM, E. T. do; MENEZES, J. E. C. de. Gestão de custos na agroindústria: a utilização da margem de contribuição na tomada de decisão de uma empresa de laticínios na Paraíba. **Custos e @gronegocio on-line**, v. 6, n. 2, mai./ago. 2010. Disponível em: <www.custoseagronegocioonline.com.br>. Acesso em: 10 de mar. 2022.

MAXIMIANO, A. C. A. **Introdução à Administração**. São Paulo: Atlas, 2010.

MEDAKOVIĆ V., VASKOVIĆ S. (2018) Perfis de Empreendedores e Motivos para Iniciar um Negócio. **In:** Peña Dopazo J., Zivic F. (eds) Support University Ventures in Nanotechnology, Biomaterials and Magnetic Sensing Applications. Springer, Disponível em: <https://doi.org/10.1007/978-3-319-61237-9_1>. Acesso em: 10 mar. 2022.

MELO, M. A. de, LEONE, R. J. G. Alinhamento entre estratégias competitivas e gestão de custos: um estudo em pequenas empresas manufatureiras. **Brazilian Business Review**, v. 12, n. 5, 2015, p. 78-96. Disponível em: <<https://doi.org/10.15728/bbr.2015.12.5.5>>. Acesso em: 10 mar. 2022.

MONTANO, L. C. C. Gestão de insumos na saúde pública : o desafio da alocação de custos por paciente na internação. **Dissertação** (MPGC) Escola de Administração de Empresas de São Paulo, 2018. 106f.

OLIVEIRA, C. S. de. A Covid-19 e o impacto econômico nas micro e pequenas empresas. **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**. ano 5, ed. 6, v.10, p 39-56. Junho 2020. Disponível em: <<https://www.nucleodoconhecimento.com.br/administracao/impacto-economico>>. Acesso em: 10 marc. 2022.

PADOVEZE, C. L.; MARTINS, M. A. M. **Contabilidade e gestão para micro e pequenas empresas**. Curitiba: InterSaberes, 2014.

PADOVEZE, C. L. **Curso básico gerencial de custos**. São Paulo: Thomson, 2003.

POMPERMAYER, C. B. Sistemas de gestão de custos: dificuldades na implantação. **Revista FAE**, Curitiba, v.2, n.3, set./dez., 1999, p. 21-28.

POMPERMAYER, C. B.; LIMA, J. E. **Gestão de Custos**. Curitiba: academia. edu, 2002 .

POTASHEVA O. Automation Problems of ABC Costing in Russia. **In:** Ashmarina S., Mantulenko V. (eds). Realizações atuais, desafios e possibilidades digitais da economia baseada no conhecimento. Lecture Notes in Networks and Systems, v. 133. Springer, 2021. Disponível: <https://doi.org/10.1007/978-3-030-47458-4_39>. Acesso em: 10 mar. 2022.

RAUPP, F. M.; FERREIRA, J. A. Proposta de Implementação do Custeio Variável no Segmento de Carnes e Derivados: um Estudo de Caso. **Revista Espacios**. v. 35, n. 3, 2014, p. 19.

ROCHA, W.; CARNEIRO, C. M. B.; ARAUJO, O. C. Análise de custos de concorrentes: proposta de um modelo de relatório para análise de posicionamento estratégico. **VII Congresso de Custos**. Recife, UFPE, 2000.

SANCHES, D. M. N. *et al.* A importância da gestão estratégica de custos para a tomada de decisão. **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**. ano 3, ed. 6, v. 2, p. 186-207, jun. de 2018.

SANTANA, S. N.; VALE, N. K. A. Propriedade Olhos D'água: uma análise das receitas, custos e despesas sob a ótica da contabilidade rural. **Custos e @gronegócio on-line**, v. 17, n. 2, abr./jun. 2021.

SANTOS, J. J. **Formação de preços e do lucro**. 3. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1991.

SANTOS, R. V. Modelos de decisão para gestão de preço e venda. **Dissertação de Mestrado** (FEA/USP). São Paulo, 1995.

SAKESUN, S.; WANIDA, R.; NIRACHARA, B.; PIEANPON, S. Applying Activity-Based Costing (ABC) to a Parawood Furniture Factory. **The Engineering Economist**, v. 56, n. 1, 2011, p. 80-93.

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequenas Empresas.

Participação das micro e pequenas empresas na economia brasileira. 2014. Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Participacao%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf>>. Acesso em: 30 nov. 2020.

_____. Como montar um fábrica de embutidos. 2017. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ideias/como-montar-uma-fabrica-deembutidos,06197a51b9105410VgnVCM1000003b74010aRCRD>>. Acesso em: 22 dez. 2020.

SHANNON, W. A. Managing costs and cost structure throughout the value chain: research on strategic cost management. Review Article. **Handbooks of Management Accounting Research**, v. 2, 2006, p. 481-506.

TAVARES, V. B.; MAZZER, L. P. Gestão de custos em uma mini usina de beneficiamento de leite de cabra: um estudo de caso na AGUBEL. **Custos e @gronegócio on-line**, v. 10, n. 4, out./dez. 2014.

TRIVINOS, A. N. S. **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

UNESP. **Normas para publicações da UNESP**. São Paulo: UNESP, v. 2, 2010.

VICECONTI, P.; NEVES, S. **Contabilidade de Custos**. 11 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZANIN, A.; ZANIN, R. A; FILHO, L. N. Proposta de um modelo de custeio e precificação aplicado a uma agroindústria familiar. **XIV Congresso Brasileiro de Custos**, João Pessoa - PB, Brasil, 05 a 7 dez. 2007.

WERNKE, R. **Gestão de custos**. São Paulo: Atlas, 2001.

APÊNDICE A

ROTEIRO DE ENTREVISTA

I- Caracterização da Empresa

- ☐ Nome Fantasia
- ☐ Razão Social
- ☐ Endereço
- ☐ Gostaria de adotar nome fictício como identificação?

___ Sim

___ Não

- ☐ Data de início de atividade
- ☐ Capital Social
- ☐ Composição Societária
- ☐ Regime Tributário
- ☐ Porte da empresa
- ☐ Faturamento Anual

II – Estrutura Organizacional

- ☐ Pessoal Ocupado

___ Diretoria (Sócios)

___ Administração

___ Produção

___ Total

Colaborador	Função	Tarefa
_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____

III – Processo Produtivo

- ☐ Produtos ofertados
- ☐ Processo de elaboração dos produtos

☐ Recursos utilizados: matéria prima, embalagens, material de consumo, serviços contratados.

☐ Quantidade Produzida

☐ Programação de produção

_____ Estoque

_____ Pedido

☐ Bens Patrimoniais

Discriminação	Data Aquisição	Valor de Compra
_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____

IV – Fonte de Informações

☐ Possui controle interno?

___ Sim

___ Não

☐ Arquiva todo documento referente às aquisições?

___ Sim

___ Não

☐ Consegue mensurar os gastos sem comprovantes?

___ Sim

___ Não

☐ Possui registros contábeis?

___ Registro de Entradas

___ Registro de Saídas

___ Livro Caixa

___ Demonstrações Contábeis

☐ Nome do responsável pela documentação contábil

APÊNDICE B

Relação de Bens		
Data da Compra	Discriminação	Valor de Compra
24/07/2014	Geladeira	R\$ 2.000,00
24/07/2014	Máquina de moer carne	R\$ 3.600,00
24/07/2014	Canhão de encher linguiça	R\$ 400,00
24/07/2014	Balança digital de mesa para 15 kg	R\$ 300,00
24/07/2014	Canhão de encher linguiça	R\$ 500,00
24/07/2014	Canhão de encher linguiça	R\$ 650,00
24/07/2014	Mesa com tampão de mármore	R\$ 600,00
29/09/2014	Serra Fita	R\$ 1.100,00
02/10/2014	Misturador de Massa	R\$ 1.400,00
15/10/2014	Ar condicionado	R\$ 1.200,00
04/05/2015	Geladeira	R\$ 1.000,00
22/07/2015	Máquina de Embalagem a Vácuo	R\$ 7.600,00
14/12/2015	Balança Digital de balcão	R\$ 540,00
09/05/2016	Balança 15kg	R\$ 680,00
07/02/2017	Mesa com placa de nylon	R\$ 350,00
31/07/2017	Mesa de apoio de inox	R\$ 500,00
11/08/2017	Picador de carne boca 98 B	R\$ 3.600,00
19/10/2017	Freezer Horizontal Metalfrio	R\$ 1.800,00
09/08/2018	Mesa de ardósia com grapas	R\$ 300,00
16/11/2018	Câmara Fria de congelamento	R\$ 25.000,00
11/11/2019	Mesa de marmoraria com grapas	R\$ 300,00
12/12/2019	Ilha de frios vidrodeslissante	R\$ 5.800,00
27/01/2021	Misturadeira de carne 1 eixo 100lts monofásica 220 volts s/ rodízio	R\$ 5.975,00

APÊNDICE C

COLETA DE DADOS INFORMAIS

I. Dados Sintéticos

- ☐ Gastos Semanais com tripa (toda segunda feira): R\$ 450,00
- ☐ Gastos com frete: R\$ 1,25 por km + pedágio

II. Dados Analíticos

Tripa	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Total
nº de semanas	4	4	5	4	5	4	26
Valor semanal	450,00	450,00	450,00	450,00	450,00	450,00	450,00
							11.700,0
Total Gasto	1.800,00	1.800,00	2.250,00	1.800,00	2.250,00	1.800,00	0

Frete	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Total
Araraquara							
km	256	256	256	256	256	256	256
nº de viagens	1	2	4	3	2	1	13
Valor Km	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25
Pedágio							
Subtotal	320,00	640,00	1.280,00	960,00	640,00	320,00	4.160,00
Bebedouro							
km	48	48	48	48	48	48	48
nº de viagens	1	0	1	3	0	2	7
Valor Km	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25
Pedágio	-	-	-	-	-	-	-
Subtotal	60,00	-	60,00	180,00	-	120,00	420,00
Jaboticabal							
km	103,8	103,8	103,8	103,8	103,8	103,8	103,8
nº de viagens	2	2	2	2	2	1	11
Valor Km	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25
Pedágio							

APÊNDICE D**ROTEIRO DE ENTREVISTA – PERFIL EMPREENDEDOR****I. DADOS DEMOGRÁFICOS**

Sexo:

- ☐ Feminino
- ☐ Masculino

Idade:

- ☐ 18 a 28 anos
- ☐ 29 a 39 anos
- ☐ 40 a 50 anos
- ☐ 51 a 61 anos
- ☐ 62 a 72 anos

Nível de Escolaridade:

- ☐ Ensino Fundamental
- ☐ Ensino Médio
- ☐ Superior (Graduação)
- ☐ Pós Graduação

Estado Civil

- ☐ Solteiro
- ☐ Casado
- ☐ Separado/Divorciado
- ☐ Viúvo

II. DADOS DO EMPREENDORISMO

Qual foi sua motivação para começar a empreender?

- ☐ Necessidade
- ☐ Enxergou uma oportunidade

