

A OTIMIZAÇÃO DOS RESULTADOS A PARTIR DA CONTABILIDADE DE CUSTOS: estudo de caso realizado em uma panificadora

Lucas Vinicius Mann ¹

Sara Alexssandra Gusmão Franca Lucena ²

Rosa Maria Furtado ³

RESUMO

Essa pesquisa foi executada com o objetivo de dar um suporte gerencial aos gestores de uma panificadora, analisando qual o melhor método de custeio a ser adotado pela empresa, e como deve ser organizado o mix de vendas para que seu resultado possa ser otimizado. Para que essa análise fosse realizada foi feita uma pesquisa bibliográfica dos principais temas e conceitos relativos à contabilidade de custos. Dessa forma foi realizado um estudo de caso dentro da empresa por meio de dados fornecidos referentes ao mês de agosto de 2016. Através desses dados juntamente com a pesquisa bibliográfica pôde-se constatar qual o melhor método de custeio a ser adotado pela empresa, e ainda como se deve organizar o mix de produção da mesma. Foram elaborados três métodos de custeio, sendo eles custeio por absorção, custeio variável e custeio RKW. Foi apresentado o ponto de equilíbrio contábil sob duas óticas. Os resultados obtidos nessa pesquisa evidenciam a necessidade da utilização da contabilidade de custos para dar suporte aos gestores da empresa em suas tomadas de decisões. A pesquisa foi realizada no município de Baianópolis-BA, utilizado o método indutivo do tipo exploratória, com a abordagem quantitativa, além disso o tipo de pesquisa desenvolvida nesse trabalho foi um estudo de caso realizado em uma panificadora.

Palavras-chaves: Método de custeio. Gestão. Contabilidade de custos.

¹ Acadêmico do 8º Semestre do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB – E-mail: lucasvini93@hotmail.com

² Orientadora – Bacharel em Ciências Contábeis, professora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB no Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis. E-mail sarafranca@fasb.edu.br

³ Co-orientadora – Graduada em Pedagogia, Mestre em Educação e Contemporaneidade pela UNEB, professora e pesquisadora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB no Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis. E-mail: rosa@fasb.edu.br

1 CAPÍTULO I

1.1 INTRODUÇÃO

A contabilidade é tão antiga quanto à sociedade, desde os primórdios já se utilizava de um sistema contábil, mesmo que de forma rudimentar, para manter uma contagem dos bens. Com o passar do tempo e a evolução do mercado, da sociedade e dos métodos de produção, a contabilidade também evoluiu, fazendo assim com que ela se tornasse uma ciência propriamente dita, passando a mensurar mais do que somente o patrimônio, mas registrar os fatos diários como, por exemplo: as despesas, receitas e os custos.

A contabilidade de custos nasceu no período da revolução industrial, antes a produção era artesanal, feita em pequena quantidade, com o advento da revolução a produção passou a ser manufaturada, as indústrias começaram a produzir em larga escala e a contabilidade passou a ser mais importante para o gerenciamento das empresas, visto que se fazia necessário mensurar todos os custos e despesas incorridos no processo produtivo, para assim poder se chegar a um preço de venda em que a entidade pudesse cobrir todos os seus gastos e consecutivamente gerar lucro para os sócios.

Nos dias atuais com o alto nível de concorrência no mercado e a facilidade em se obter dados das demais empresas de um mesmo ramo, a contabilidade de custos tem uma função de suma importância dentro da gestão das empresas, pois ela fornece dados importantíssimos para se aperfeiçoar o desempenho da empresa desde o processo produtivo, destacando, por exemplo, desperdícios e perdas de matéria prima ou mão de obra, até a chegada do produto ao consumidor final, mensurando seu preço de venda.

A contabilidade de custos também se faz de grande valia no período de crise em que a economia do Brasil se encontra, pois além da gestão ter que se preocupar com a grande concorrência encontrada no mercado, também tem que se preocupar com a diminuição ou até a falta de recursos, sabendo assim onde cortar gastos, despesas e até custos, com precisão para não perder a qualidade dos produtos e ainda conseguir se adequar a demanda do mercado onde o consumidor perdeu muito do seu poder de compra.

A contabilidade exerce funções que vão além de registrar os fatos econômicos e financeiros de uma entidade. Atualmente ela também atua

diretamente com os gestores indicando alternativas para o melhor desempenho da empresa, que conseqüentemente, favoreçam a maximizar seu lucro. A contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que estuda e analisa as despesas e custos, diretos ou indiretos, desde a produção até a venda dos produtos, descobre o ponto de equilíbrio e localiza os desperdícios e sobras dentro da empresa.

2 CAPITULO II

2.1 CONCEITO DE CONTABILIDADE DE CUSTOS

O consumo de bens e serviços são necessidades do homem desde os primórdios das civilizações, no início o homem somente se utilizava de bens e serviços para seu próprio consumo e para os membros de suas famílias.

Os primórdios da contabilidade resumem-se praticamente no homem primitivo contando (inventariando) seu rebanho. O homem, cuja natureza é ambiciosa, não se preocupa apenas com a contagem de seus rebanho, mas – o que é mais importante – com o crescimento, com a evolução do rebanho e, conseqüentemente, com a evolução de sua riqueza. Assim ele faz inventários (contagem) em momentos diferentes e analisa a variação de sua riqueza. (MARION, 2009, p15)

Com o tempo e o desenvolvimento das civilizações começou a se produzir, de forma artesanal, para barganhar, numa dinâmica muito simples de mercado onde se oferecia bens e serviços em troca de outros bens e serviços, conhecido como sistema de trocas. Conseqüentemente foram criadas empresas para armazenar e comercializar os bens produzidos por uma família ou por grupos familiares.

Em meados do século XVIII houve a famosa revolução industrial que fez com que as empresas pouco a pouco aderissem às máquinas e deixassem para trás a produção artesanal. Com isso as empresas começaram a ter uma maior capacidade de produção, aumentando seus estoques, seus custos, despesas, receitas, fazendo com que a gerencia tivesse dificuldades em mensurar o que se gastava e o que se lucrava com essas atividades, surge então a contabilidade de custos que se volta para a área produtiva da empresa, mensura os custos desde a compra da matéria prima até o preço de venda ao consumidor final.

O nascimento da contabilidade de custos decorreu da necessidade de maiores e mais precisas informações, que permitissem uma tomada de decisão correta após o advento da Revolução Industrial. Anteriormente à Revolução Industrial, a contabilidade de custos praticamente não existia, já que as operações resumiam-se basicamente em comercialização de

mercadorias. Nessa época, os estoques eram registrados e avaliados por seus custo real de aquisição (BRUNI; FAMÁ, 2012, p. 04)

Atualmente a contabilidade de custos é de extrema importância na vida das empresas, visto que as mesmas estão cada vez mais competitivas, onde as informações estão globalizadas e de fácil acesso a todos. Para se sobressair sobre as outras tem que haver, entre outras medidas, um minucioso controle dos seus custos.

O efetivo controle das atividades produtivas é condição indispensável para que qualquer empresa possa competir em igualdade de condições com seus concorrentes. Sem esse controle, ou seja, se na capacidade de avaliar o desempenho de suas atividades e de intervir rapidamente para a correção e a melhoria dos processos, a empresa estará em desvantagem frente à competição mais eficiente. (BORNIA, 2010, p. 03)

De acordo com DUTRA (2010) A contabilidade de custos surgiu durante a Revolução Industrial, tendo como principal objetivo registrar os custos de modo a capacitar o administrador a avaliar os inventários e determinar mais precisamente o resultado obtido.

2.2 TERMINOLOGIAS EM CONTABILIDADE DE CUSTOS:

A contabilidade de custos se utiliza de vários termos que possuem significados específicos, é indispensável compreender e distinguir tais termos, dito isso, se colocam algumas nomenclaturas a seguir:

2.2.1 Gastos

É o consumo total de bens e serviços, acontecem a todo o momento e em todos os setores da empresa, os gastos não podem ser confundidos com desembolso, visto que o desembolso é a saída efetiva de dinheiro e o gasto são os bens e serviços consumidos com desembolso imediato ou futuro.

É o valor pago ou assumido para obter a propriedade de um bem, incluindo ou não a elaboração e a comercialização, considerando as diversas quantidades adquiridas, elaboradas ou comercializadas. O gasto é genérico, não necessitando, portanto, ter ligação com os objetivos sociais da empresa. Pode-se incorrer em um gasto tanto na aquisição de matéria-prima para a produção de um bem como na aquisição de um obra de arte. Ele se efetiva no momento do conhecimento da obrigação ou na redução de um ativo como pagamento. (DUTRA, 2010, p.17)

Portanto gastos são os valores pagos ou assumidos para se obter algum bem ou serviço.

2.2.2 Receita

Compreende-se como receita todos os recursos provenientes das vendas de bens ou prestação de serviços, sendo elas recebidas de imediato ou como um direito a receber posteriormente.

A receita de um bem é seu preço de venda multiplicado pela quantidade vendida; a receita de uma empresa que comercializa vários bens é o somatório das multiplicações dos diferentes preços de venda pelas respectivas quantidades vendidas de cada um deles. (DUTRA, 2010, p. 17)

Conclui-se que as receitas são os bens e serviços vendido, multiplicado por seu preço de venda.

2.2.3 Despesa

São todos os gastos necessários para gerar uma receita, desde a água até o salário dos vendedores.

É o valor dos insumos consumidos para o funcionamento da empresa e não identificados com a fabricação. Refere-se às atividades fora do âmbito da fabricação, geralmente sendo separada em administrativa, comercial e financeira. (BORNIA, 2010, p. 16)

As despesas estão relacionadas diretamente com as vendas da empresa, pois ela advém dos gastos necessário para geração de receitas.

2.2.4 Custos

São os gastos relativos a bens e serviços utilizados diretamente na produção de outros bens e serviços.

Custo é a soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a coloca-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade, ou realizados de qualquer outra forma. (IBRACON, NPC 02)

Portanto custos são os gastos com bens e/ou serviços que objetivam a produção de outros bens e/ou serviços, estão diretamente relacionados ao setor produtivo da empresa.

Custos representam gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços. Portanto, estão associados aos produtos ou serviços produzidos pela entidade. Como exemplos de custos podem ser citados os gastos com matérias-primas, embalagens, mão de obra fabril, alugueis e seguros de instalações fabris, etc. (BRUNI; FAMÁ, 2012, p. 05)

É de extrema importância ter conhecimento dos custos de uma empresa, para que dessa forma possa se administrar melhor os recursos investidos pelos sócios gerando o maior retorno possível.

2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Além das terminologias, existem também várias classificações para os custos, como por exemplo, custos diretos, indiretos, variáveis, fixos etc. Segue as classificações de maior relevância.

2.3.1 Custos Diretos

Os custos diretos são aqueles que podem ser diretamente associados à produção ou prestação de serviço, eles são facilmente identificados e diretamente proporcionais à quantidade produzida, como por exemplo, a utilização de matéria prima consumida na produção, essa matéria prima poderá ser mensurada de acordo com a quantidade que foi produzida sem a necessidade de rateio, pois é possível identificar o quanto cada item se apropriou dessa matéria.

São os custos que podem ser quantificados e identificados no produto ou serviço e valorizados com relativa facilidade. Dessa forma, não necessitam de critérios de rateios para serem alocados aos produtos fabricados ou serviços prestados, já que são facilmente identificados. Os custos diretos, na grande maioria das indústrias, compõem-se de materiais e mão de obra. (PERES JÚNIOR; OLIVEIRA; COSTA. 2012. p. 15)

Dessa forma, os custos diretos podem ser apropriados no momento da produção ou da prestação de serviços.

2.3.2 Custos Indiretos

Os custos indiretos por sua vez não são facilmente identificados, pois não estão associados diretamente ao item produzido, por exemplo, uma empresa que produz dois ou mais itens e utiliza a mesma energia elétrica na produção de tais

itens, o custo dessa energia não poderá ser apropriada aos itens sem que haja um mecanismo que identifique a proporção que cada item produzido consumiu, necessitando assim de um método de rateio que irá, a partir de algum fator como a quantidade produzida ou as horas trabalhadas, mensurar com maior fidedignidade o que cada produto utilizou de tais custos.

São os custos que, por não serem perfeitamente identificados nos produtos ou serviços, não podem ser apropriados de forma direta para as unidades específicas, ordens de serviço ou produto, serviços executados etc. necessitam, portanto, da utilização de algum critério de rateio para sua alocação. (PERES JÚNIOR; OLIVEIRA; COSTA. 2012. p. 17)

Os custos indiretos não são diretamente associados aos itens produzidos e por isso tem uma maior dificuldade de serem identificados e posteriormente apropriados para os produtos.

2.3.3 Custos Fixos

São os custos que não são influenciados pela quantidade produzida, eles se mantêm inalterados período após período, esses custos são necessários para manter o setor produtivo da empresa em funcionamento, como por exemplo um aluguel de um galpão utilizado pela indústria, o valor desse aluguel se manterá inalterado independente do que for produzido durante determinado período na empresa.

São os custos que permanecem constantes dentro de determinada capacidade instalada, independem do volume de produção, ou seja, uma alteração no volume de produção para mais ou para menos não altera o valor total do custo. Exemplo: salários das chefias, aluguel, seguro etc. (PERES JÚNIOR; OLIVEIRA; COSTA. 2012. p. 12)

Vale salientar que os custos fixos e variáveis são mensurados de acordo com o volume produzido e quanto maior for a produção, menor será o valor desse custo a ser apropriado por item produzido.

2.3.4 Custos Variáveis

Estes por sua vez são diretamente proporcionais à produção de bens ou serviços, ou seja, variam de acordo com a quantidade que for produzida pela empresa em determinado período, um exemplo de custo variável pode ser a matéria

prima, quanto mais se produzir maior será a quantidade de matéria prima investida nessa produção e vice-versa.

São os custos que mantêm relação direta com o volume de produção ou serviço. Dessa maneira, o valor absoluto dos custos variáveis cresce à medida que o volume de atividades da empresa aumenta. Na maioria das vezes, esse crescimento no total evolui na mesma proporção do acréscimo do volume produzido. (PERES JÚNIOR; OLIVEIRA; COSTA. 2012. p. 14)

Neste caso a quantidade produzida não interfere no valor do custo a ser apropriado por unidade.

Meglioni diferencia os custos fixos e variáveis da seguinte forma:

O custo será classificado como variável ou fixo dependendo da sua variabilidade total em relação ao volume de produção realizado, considerado um determinado intervalo relevante de capacidade produtiva instalada. (2011, p. 33)

Portanto os custos variáveis estão diretamente associados ao volume produzido.

2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO

Métodos de custeio são sistemas de apropriação dos custos, ou seja, são as formas com as quais se identifica o custo unitário dos produtos e agrega seu valor ao preço de venda, é utilizada na geração de informações que dão suporte à gestão da empresa nas tomadas de decisões.

A respeito do método de custeio SOUZA et. al (2011, p. 39) diz: “Tem-se assim que é método de custeio que estabelece quais elementos de custo serão considerados na apuração do custo dos objetos de custeio”.

Os principais métodos de custeio que serão abordados nessa pesquisa serão: custeio por absorção, variável, custeio ABC e custeio RKW.

2.4.1 Custeio Por Absorção

No custeio por absorção todos os custos da área de produção são atribuídos aos produtos ou serviços, sejam fixos ou variáveis, os gastos que não são relativos à produção são excluídos. Esse método fornece informações que permitem o planejamento em longo prazo, além de ser aceito pelas normas contábeis vigentes no Brasil.

O custeio por absorção, por se enquadrar nos princípios contábeis, é aceito pela legislação tributária brasileira, sendo assim ele pode ser utilizado para fins de apresentação das demonstrações contábeis e como base de cálculo para o imposto de renda.

O método de custeio por absorção, também chamado de Custeio Pleno ou Integral, é o mais utilizado quando se trata de apuração de resultado e consiste em associar aos produtos e serviços os custos que ocorrem na área de elaboração, ou seja, os gastos referentes às atividades de execução de bens e serviços. Esse método, que satisfaz aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, não considera as despesas como integrantes dos estoques dos bens e serviços, mas todos os custos aplicados em sua obtenção. (DUTRA, 2010, p. 241)

Uma característica importante desse método é que as despesas incorridas no processo pós-produção não fazem parte do custo do produto, de maneira que são registradas no resultado do período.

Esse método é tido como básico, e utilizado na maioria das vezes somente para fins de demonstrações perante o fisco, a respeito disso Martins afirma:

A auditoria externa tem-no como básico. Apesar de não ser totalmente lógico quando realiza rateios arbitrários e de muitas vezes falhar como instrumento gerencial, é obrigatório para fins de avaliação de estoques (para apuração de resultado e para o próprio balanço). (2003, p. 38).

Sendo assim, o método de custeio por absorção é tido como mais simples e dessa forma menos oneroso para as entidades.

2.4.2 Custeio Variável

Embora não seja aceito pelos princípios contábeis o método de custeio variável é uma ótima ferramenta para controle gerencial, pois fornece à administração informações referentes a preço de venda, volumes de produção e de vendas. Esse método é frequentemente utilizado em tomadas de decisões imediatas ou de curto prazo, como por exemplo, os preços de venda de uma promoção, descontos no preço de venda, viabilidade financeira da empresa etc.

A característica principal desse método está na apropriação como custos dos produtos, somente aqueles custos considerados variáveis. Nessa visão, os demais custos, os fixos, são considerados como custo da estrutura de produção e não dos produtos propriamente ditos. Esse entendimento está amparado na aceitação de que os custos fixos irão ocorrer independentemente do uso que se faz da estrutura de produção. Em outras palavras haja produção ou não, produza-se uma quantidade maior ou

menor, respeitados os limites da capacidade instalada, os custos fixos irão ocorrer naqueles valores já conhecidos. (SOUZA et. al, 2011, p. 43)

Esse método se caracteriza por apropriar aos produtos somente os custos variáveis incorridos durante o processo produtivo, mantendo os custos fixos separados, a vista que os mesmos irão ocorrer de forma constante independente da quantidade produzida dentro dos limites da capacidade de produção da empresa.

Por sua própria natureza, os custos fixos existem independentemente da produção ou não desta ou daquela unidade, e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que oscilações (dentro de certos limites) ocorram no volume de produção; tendem os custos fixos a ser muito mais um encargo para que a empresa possa ter condições de produção do que sacrifício para a produção específica desta ou daquela unidade; são necessários muito mais para que a indústria possa operar, ter instalada sua capacidade de produção, do que para produzir uma unidade a mais de determinado produto. (MARTINS, 2003, p. 197)

O custeio variável é o método que se volta para a análise dos custos variáveis, pois os trata como os reais custos de produção, e os custos fixos são classificados como custo da estrutura da produção.

2.4.2.1 Margem De Contribuição

A produção e comercialização de bens ou serviços geram vários tipos de custos e despesas relativos a cada unidade produzida e vendida, esses gastos são classificados como variáveis. Os custos variáveis estão relacionados à produção e as despesas estão ligadas ao processo de venda.

Dito isso, margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e os custos e despesas variáveis incorridos em todo o processo, tem como objetivo identificar a contribuição de cada produto para cobrir os custos e despesas fixas da empresa, posteriormente o saldo que sobrar do preço de venda é a contribuição de tal produto no lucro empresarial, essa ferramenta é de fundamental importância para se conhecer o ponto de equilíbrio da empresa.

A margem de contribuição, calculada pela diferença entre o preço de venda de um produto e seus custos e despesas variáveis, pode ser entendida como a contribuição dada por esse produto para cobrir o montante de custos e despesas fixos da empresa e, uma vez superado esse valor o saldo é a contribuição para a geração de lucro (MEGRILIORINI e SOUZA et. al, 2011, p. 83)

A margem de contribuição, portanto, é uma ferramenta que se utiliza para mensurar qual a contribuição unitária de cada produto no lucro da empresa, tal informação é de extrema importância na elaboração do mix de vendas que a empresa deverá estabelecer para lograr o maior lucro possível.

De acordo com MEGRLIORINI e SOUZA et. al (2011) a fórmula básica para calcular a margem de contribuição é:

$$MC = PV - (CV + DV)$$

MC: margem de contribuição

PV: preço de venda

CV: custos variáveis

DV: despesas variáveis

2.4.3 Custeio RKW

O custeio RKW nasceu na Alemanha por volta do século XX, sua metodologia parece com a do custeio por absorção, a diferença é que no custeio por absorção só são apropriados ao produto os custos fixos e variáveis referentes à produção e no RKW além dos custos inclui-se também as despesas fixas e variáveis ao produto, portanto são agregados ao produto todos os gastos incorridos desde o processo produtivo até a venda dos mesmos.

Sua estrutura consiste em alocar os custos e ao diversos departamentos produtivos da empresa e conseguinte ratear tais gastos aos itens produzidos, essa forma de custeio é utilizada somente para análise gerencial, visto que não é aceita pelas leis fiscais brasileiras, serve para avaliar o desempenho das áreas tanto antes quanto depois da produção e ainda na determinação do preço de venda.

Dessa forma, o custeio RKW considera como custo dos produtos todos os gastos (custos e despesas) associados com a produção e venda do produto. Afinal, o preço cobrado dos clientes deveria ser capaz de cobrir todos os gastos (custos e despesas) e, ainda, remunerar o capital aplicado (gerar lucro). Ressalte-se que a alocação das despesas administrativas e de vendas aos "custos" dos produtos (estoque) é possível por o RKW trabalha com a avaliação pelo custo-orçado, ou seja, com valores estimados que serão incorridos na produção e venda dos estoques. (CARDOSO; MÁRIO; AQUINO, 2007, p. 112)

De acordo com MARTINS (2003) com fundamento na ideia de uso de custos para fixar preços, nasceu uma maneira de alocação de custos e despesas muito disseminada no Brasil conhecida como RKW (Reichskuratorium für

Wirtschaftlichkeit). Consiste no rateio não só dos custos de produção, mas também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos. Com esse rateio, chega-se ao custo de “produzir e vender”, esse rateios demonstraria o gasto completo de todo processo empresarial para obtenção de receita.

2.5 MIX DE PRODUTOS

Definir o mix de produtos é importante para determinar a quantidade de produtos que serão produzidos e comercializados e a prioridade de cada item, tendo como base a margem de contribuição, a demanda de clientes por tal produto, o valor que se pode agregar a esse produto, por exemplo, existem alguns produtos que não tem margem de contribuição, mas que podem atrair o cliente e induzi-lo a comprar outros produtos que possuem uma margem mais elevadas, esse fator também deve ser considerado na elaboração do mix de produtos.

Mesmo que um produto apresente margem de contribuição negativa, devem-se levar em consideração os fatores qualitativos associados à decisão de suspender sua produção e vendas. Por exemplo, um produto que não contribui para o lucro da empresa é vendido juntamente com outros que geram margens de contribuição positivas para um mesmo cliente. O abandono daquele produto pode levar a reações contrárias desse cliente, como a procura por outros fornecedores. Neste caso, deve-se avaliar não apenas o resultado daquele produto, mas do conjunto de produtos adquiridos pelo cliente. (MEGLIORINI; PARISI et al, 2011, p. 142)

De acordo CARDOSO; MÁRIO; AQUINO (2007) sempre deve ser priorizado a produção e venda do item com a maior margem de contribuição unitária, sempre buscando associar a venda de um produto com a de outros produtos, o gestor pode usar algumas ferramentas como o ponto de equilíbrio para definir quais produtos devem ser produzidos e comercializados, isto é, um mix de produtos.

2.6 PONTO DE EQUILIBRIO

É o ponto de equivalência entre as receitas e despesas, expressa a capacidade mínima em que a empresa deve operar para não obter prejuízo, ou seja, é a quantidade mínima que a empresa deve produzir para conseguir igualar as receitas com os custos e despesas, para que a partir daí obtenha lucro. É importante que a gerencia tenha conhecimento do ponto de equilíbrio antes mesmo de iniciar suas vendas, para que possa saber qual a quantidade mínima que deve ser vendida para a empresa recuperar o capital investido na produção.

Existem três tipos de ponto de equilíbrio, o contábil, o financeiro e o econômico, ambos são importantes para a análise gerencial do volume e mix de vendas, Bornia afirma que:

A diferença fundamental entre os três pontos de equilíbrio são os custos e despesas fixos a serem considerados em cada caso. No ponto de equilíbrio contábil, são levados em conta todos os custos e despesas contábeis relacionados com o funcionamento da empresa. Já para o ponto de equilíbrio econômico, são também imputados nos custos e despesas fixos considerados todos os custos de oportunidade referentes ao capital próprio, ao possível aluguel das edificações (caso a empresa seja a proprietária), e outros do gênero. No caso do ponto de equilíbrio financeiro, os custos considerados são apenas os custos desembolsados, que realmente oneram financeiramente a empresa. (2010, p. 63)

Conhecer o ponto de equilíbrio é fundamental para a empresa não manter seu nível de produção abaixo da quantidade mínima que possa cobrir seus gastos fixos e assim não encerrar o ciclo com prejuízo, e também se faz importante para os sócios e gestores da empresa analisarem se está sendo vantajoso ou não permanecer em tal área de atuação.

2.6.1 Contábil

No ponto de equilíbrio contábil a empresa produz somente o necessário para suprir os custos de produção, é importante ter conhecimento desse ponto de equilíbrio, para que a entidade não opere abaixo do mesmo e assim tenha prejuízo.

É importante salientar que esse ponto de equilíbrio não é suficiente para atender as exigências dos proprietários da empresa quanto à justa remuneração do capital nela investido. Na realidade, uma empresa que esteja atuando no ponto de equilíbrio contábil está gerando resultado econômico negativo, dada a não consideração do custo de oportunidade do capital nela investido. (MEGRILIORINI e SOUZA et. al, 2011, p. 86)

Portanto, no ponto de equilíbrio contábil a empresa estará funcionando sem que os sócios sejam remunerados, esse ponto de equilíbrio indica qual é o mínimo que se deve produzir e vender para que a empresa opere de forma que não gere lucro e nem prejuízo, Dutra define ponto de equilíbrio da seguinte forma:

No ponto de equilíbrio, a empresa está produzindo somente o suficiente para gerar receita que se igual ao custo, ou seja, quando está operando em um nível de produção igual a seus ponto de equilíbrio, a empresa não apresenta lucro nem prejuízo, pois está gerando recursos suficientes apenas para remunerar seus fatores de produção. Esse ponto indica o

mínimo de receita gerada pela produção para que a empresa não sofra prejuízo. (2010, p. 361)

De acordo com MEGRLIORINI e SOUZA et. al (2011) a fórmula básica para calcular o ponto de equilíbrio contábil é:

$$PE_Q = \frac{\text{Custos e Despesas Fixas}}{\text{Margem de Contribuição Unitária}}$$

Conhecer o ponto de equilíbrio contábil é essencial para a gestão de a empresa saber se está trabalhando com lucro ou não, e também para ter conhecimento de quanto é preciso produzir para que possa se sustentar.

2.6.2 Financeiro

O ponto de equilíbrio financeiro indica a quantidade que deve ser produzida para que, além de cobrir os custos da produção, cubra os desembolsos incorridos no período, para que assim não haja problemas com o fluxo de caixa da entidade.

O ponto de equilíbrio financeiro informa o quanto a empresa terá de vender para não ficar sem dinheiro para cobrir suas necessidades de desembolso. Se a empresa estiver operando abaixo do ponto de equilíbrio financeiro, ela terá problemas de caixa e deverá, por exemplo, fazer empréstimos dificultando ainda mais sua situação. (BORNIA, 2010, p.63)

Dessa forma, o ponto de equilíbrio financeiro evidencia o quanto se deve vender para que além de cobrir todos os custos e despesas ainda tenha dinheiro em caixa disponível para honrar com os seus compromissos durante o período, operar abaixo do ponto de equilíbrio financeiro pode fazer com que a empresa tenha problemas com seu fluxo de caixa.

De acordo com BRUNI e FAMÁ (2011) a fórmula básica para calcular o ponto de equilíbrio financeiro é:

$$PE_f = \frac{\text{Gastos Fixos – Gastos Fixos Não Desembolsáveis}}{\text{Preço – Gastos Variáveis Unitários}}$$

Gastos fixos não desembolsáveis são: Depreciação, amortização e exaustão.

2.6.3 Econômico

No ponto de equilíbrio econômico ficam definidas as metas que os sócios da empresa estipulam, ou seja, o lucro que pretende ser obtido com a atividade executada pela empresa.

O ponto de equilíbrio econômico diferencia-se do ponto de equilíbrio contábil, pois considera que a margem de contribuição, além de cobrir os custos e despesas fixos, deve, também, ser suficiente para, pelo menos, cobrir o custo de oportunidade do capital investido na empresa. Dessa forma, indica o mínimo que uma empresa deve produzir e vender para cobrir o juros e capital de terceiros (empréstimos e financiamentos) e remunerar o investimento nela realizado pelos proprietários. (MEGRILIORINI e SOUZA, 2011, p. 87)

Portanto esse é o ponto de equilíbrio que mais interessa aos sócios da empresa, pois ele demonstra qual deve ser o volume a ser produzido e vendido que trará o retorno financeiro esperado, em outras palavras, qual a rentabilidade real que aquela atividade empresarial devesse proporcionar aos sócios, e a partir dessa constatação, os sócios decidirem se vale a pena ou não permanecer nesse ramo de negócio.

De acordo com BRUNI e FAMÁ (2011) a fórmula básica para calcular o ponto de equilíbrio econômico é:

$$PE_e = \frac{\text{Gastos Fixos} + \text{RCP}}{\text{Preço} - \text{GVU}}$$

RCP: Remuneração do Capital Próprio

PV: Preço de venda

GVU: Gastos Variáveis Unitários

LD: Lucro Desejado

O conceito de ponto de equilíbrio econômico apresenta a quantidade de vendas (ou do faturamento) que a empresa deveria obter para poder cobrir a remuneração mínima do capital próprio nela investido – considerando valores de mercado. Nesse caso, o lucro obtido deveria ser igual à

remuneração do capital próprio (RCP), também denominada custo de oportunidade do capital próprio. (BRUNI e FAMÁ, 2011, p. 188).

Este é o ponto de equilíbrio que mais importa aos sócios da empresa, pois ele define qual a quantidade que deve ser produzida para atingir as metas de lucros estipuladas pelos mesmos.

3 CAPÍTULO III - APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

3.1 CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA

Com o objetivo de fornecer pão, bolo, doces e outros derivados, a panificadora tem o propósito de servir o melhor atendimento e o melhor produto no mercado interno da cidade, sempre conciliando qualidade em suas produções e buscando redução dos custos de produção, para poder atender a demanda com excelência.

A empresa sob estudo foi fundada em meados dos anos 1980, seu fundador veio do estado do Rio Grande do Sul com a intenção de produzir grãos (soja e milho), visto a dificuldade encontrada na cidade, e as condições desfavoráveis, resolveu abrir uma padaria, por já ter experiência no ramo, mas com dificuldades para se adaptar ao clima e à cultura local regrediu a sua terra natal, com isso ofereceu a padaria para sua irmã e cunhado, onde os mesmo aceitaram adquirir o negocio e mantê-lo em funcionamento. Os novos proprietários mesmo com as dificuldades conseguiram perseverar no empreendimento, aumentando gradativamente sua carteira de clientes. Com o passar dos anos e a alta demanda de produtos, os sócios se viram na necessidade de expandir o negócio, acrescentaram seu filho e nora ao quadro societário, montaram também um supermercado que funciona junto com a panificadora. Nos dias atuais é a maior panificadora da cidade, com a maior diversidade de produtos e atende a praticamente 100% dos clientes, fazendo entrega domiciliar, fornecendo pão para as lanchonetes, e ainda fornecendo produtos da área varejista.

A empresa faz contabilidade de forma simples, somente para fins tributários e de mínimo controle interno, utiliza-se de um livro caixa para registrar as suas receitas, despesas e custos, sem fazer qualquer tipo de observação gerencial. Percebe-se assim a necessidade de fazer um levantamento detalhado dos gastos

incorridos, elencar os custos e despesas, para se obter uma informação mais precisa sobre funcionamento da empresa.

O presente estudo analisou somente a produção do pão de sal e pão de doce, visto que são os produtos com maior relevância na empresa, sendo que os demais produtos possuem baixa demanda, e sua produção é muito oscilante, tendo períodos em que não chegam a serem produzidos.

3.2 LEVANTAMENTO DOS PRODUTOS VENDIDOS NO MÊS

De acordo com o proposto no referencial teórico e com os dados levantados no livro caixa da empresa em observação foram identificados os seguintes dados referentes ao mês de agosto de 2016.

Quadro 1 - Receitas

ITEM	QUANTIDADE PRODUZIDA E VENDIDA	PREÇO DE VENDA	RECEITA DO MÊS
PÃO DE SAL	800 Kg	R\$ 7,50/Kg	800X7,50= R\$6.000,00
PÃO DE DOCE	578 Kg	R\$ 7,50/Kg	578X7,50= R\$4.335,00

Fonte: Livro caixa da empresa, 2016

Dessa forma, podemos identificar a receita total de cada item no mês em que foram levantados os dados.

3.3 LEVANTAMENTO DOS GASTOS INCORRIDOS NO MÊS

Os seguintes dados foram levantados também no mês de agosto de 2016, com base no livro caixa da empresa, que serviu para identificar os gastos incorridos durante o período em estudo.

Quadro 2 - Gastos incorridos

Gasto incorrido	Valor
Funcionário 1 (produção)	R\$ 880,00

Funcionário 2 (produção)	R\$ 880,00
Energia	R\$ 750,00
Trigo	R\$ 3.420,00
Fermento	R\$ 40,00
Margarina (somente pão doce)	R\$ 280,00
Reforçador	R\$ 80,00
Açúcar (somente pão doce)	R\$ 75,00
Sal	R\$ 7,50
Embalagem	R\$ 300,00
Limpeza	R\$ 50,00
Etiqueta	R\$ 100,00

Fonte: Livro caixa da empresa, 2016

No quadro 2 aparecem todos os gastos da empresa associados à produção e venda dos itens em estudo, posteriormente esses gastos serão classificados como custos ou despesas, fixos ou variáveis.

3.4 CLASSIFICAÇÃO DOS GASTOS

3.4.1 Custos

3.4.1.1 Custo Fixo

Os custos fixos são aqueles incorridos independente da produção, eles não se alteram com a ociosidade da empresa, se a produção for maior ou menos, os custos fixos se manterão inalterados.

Quadro 3 - Custos fixos

Custo fixo	Valor
Funcionário 1	R\$ 880,00
Funcionário 2	R\$ 880,00
Total	R\$ 1.760,00

Fonte: O próprio autor, 2016

Como a empresa não especifica a quantidade de horas que cada funcionário gasta na produção dos itens, foi necessário fazer o rateio dos custos fixos, para saber o quanto cada produto utilizou da mão-de-obra, onde o critério de rateio utilizado foi a quantidade produzida especificada no quadro 1.

Quadro 4 - Rateio dos custos fixos

Ordem		Pão de sal	Pão de doce	Total
1	Custo fixo	x	x	R\$ 1.760,00
2	Quantidade produzida	800 quilos	578 quilos	1.378 quilos
3	(1/2)	x	x	1,2772
4	(2x3)	R\$ 1.021,77	R\$ 738,23	R\$ 1.760,00

Fonte: O próprio autor, 2016

O quadro 4 demonstra quanto cada item se apropriou do custo fixo, em outras palavras ele demonstra o quanto cada item gastou do valor todas do custo fixo.

3.4.1.2 Custo Variável

Os custos variáveis são aqueles, como o próprio nome já diz, que variam de acordo com a produção, se a produção aumentar consequentemente esses custos aumentam, e da mesma forma de a produção diminuir os custos vão acompanhar a produção e também irão diminuir.

Quadro 5 - Custos Variáveis

Custo variável	Valor
Energia	R\$ 750,00
Trigo	R\$ 3.420,00
Fermento	R\$ 40,00
Margarina (somente pão doce)	R\$ 280,00
Reforçado	R\$ 80,00
Açúcar (somente pão doce)	R\$ 75,00
Sal	R\$ 7,50

Limpeza	R\$ 50,00
Total	R\$ 4.702,50

Fonte: O próprio autor, 2016

Nesse quadro, tem que se destacar o açúcar e margarina que é utilizado somente na produção do pão de doce, essa informação foi necessária no rateio e apropriação dos custos variáveis aos produtos.

A seguir, o quadro do rateio e apropriação dos custos variáveis aos itens, nesse quadro o açúcar e a margarina não entraram no método de rateio, pois os mesmos só são utilizados na produção do pão de doce.

Quadro 6 - Rateio dos custos variáveis

Ordem	Tipo	Pão de sal	Pão de doce	Total
1	Custo variável	x	x	R\$ 4.347,50
2	Quantidade produzida	800 quilos	578 quilos	1.378 quilos
3	(1/2)	x	x	3,1549
4	(2x3)	R\$ 2.523,95	R\$ 1.823,55	R\$ 4.347,50

Fonte: O próprio autor, 2016

A margarina e o açúcar não entraram no rateio dos custos variáveis, por fazerem parte somente da produção do pão de doce, portanto os custos variáveis ficam divididos da seguinte forma.

Como as informações referentes aos custos variáveis não estão separadas por item, foi utilizado o mesmo método de apropriação do custo fixo, os custos variáveis foram rateados para saber o quanto cada item utilizou desses gastos.

Quadro 7 - Custos variáveis

Custo variável	Pão de sal	Pão de doce	Total
Valor	R\$ 2.523,95	R\$ 1.823,55+R\$75,00+R\$280,00= R\$ 2.178,55	R\$ 4.702,50

Fonte: O próprio autor, 2016

Após elaborar todos os cálculos demonstrados através dos quadros acima descritos, chega-se aos custos variáveis totais por produto, sendo necessário agora

encontrar o custo variável unitário, que foi necessário para descobrir a margem de contribuição unitária de cada item, nesse caso a medida unitária é feita em quilos.

Quadro 8 - Custos variáveis unitários

Ordem	Descrição	Pão de sal	Pão de doce	Total
1	Quantidade produzida em Kg	800 kg	578 kg	1.378 kg
2	Custo variável total	R\$ 2.523,95	R\$ 2.178,55	R\$ 4.702,50
3	Custo variável unitário (2/1)	R\$ 3,1549/kg	R\$ 3,7691/kg	x

Fonte: O próprio autor, 2016

O quadro acima demonstra os custos variáveis unitários, como a produção não é mensurada por unidade, mas sim por quilos, os custos unitários são mensurados por cada quilo produzido.

3.4.2 Despesa

3.4.2.1 Despesa Variável

As despesas variáveis são aquelas que ocorrem depois da produção, e variam de acordo com a quantidade vendida.

Quadro 9 - Despesas variáveis

Despesa variável	Valor
Embalagem	R\$ 300,00
Etiqueta	R\$ 100,00
Total	R\$ 400,00

Fonte: O próprio autor, 2016

Como não a empresa não controla a quantidade utilizada por cada item, houve a necessidade de fazer o rateio das despesas, o critério utilizado foi a quantidade vendida, ficando da seguinte forma.

Quadro 10 - Rateio das despesas variáveis

Ordem	Tipo	Pão de sal	Pão de doce	Total
1	Despesa variável	x	x	R\$ 400,00
2	Quantidade vendida	800 quilos	578 quilos	1.378 quilos
3	(1/2)	x	x	0,2903
4	(2x3)	R\$ 232,22	R\$ 167,78	R\$ 400,00

Fonte: O próprio autor, 2016

Para chegar ao consumo das despesas fixas por item foi utilizado o mesmo método de rateio que foi utilizado nos custos fixos e variáveis

3.5 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

Após identificar o valor da receita de cada produto, seu custo e despesa variável, pode-se apurar a margem de contribuição unitária, ou seja, em quanto cada item contribui para o pagamento das despesas e custos fixos da empresa.

Quadro 11 - Margem de Contribuição

Ordem	Descrição	Pão de sal	Pão de doce
1	Preço de venda (R\$)	7,50 / kg	7,50 / kg
2	Custo variável unitário (R\$)	R\$ 3,1549/kg	R\$ 3,7691/kg
3	Despesa variável (R\$)	R\$ 0,2903/kg	R\$ 0,2903/kg
4	custo variável total (2+3)	R\$ 3,4452	R\$ 4,0594
5	Margem de contribuição (1-4)	R\$ 4,05	R\$ 3,44

Fonte: O próprio autor, 2016

Nesse quadro percebe-se que o pão de sal possui a maior margem de contribuição, dessa forma esse item possui a maior responsabilidade de cobrir os gastos fixos da empresa.

3.6 MÉTODOS DE CUSTEIO

3.6.1 Custeio Por Absorção

O método de custeio por absorção os gastos envolvidos no setor produtivos são apropriados aos produtos, ficando de fora todos os gastos que não estão envolvidos na produção, esse método é aceito pelas leis tributárias brasileiras para fins de imposto de renda. No quadro 12 está elaborada a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), utilizando o método de custeio por absorção.

Quadro 12 - Demonstração do resultado do exercício pelo custeio por absorção

DRE (custeio por absorção)	Valor R\$
Receita de vendas (800 x R\$7,50)+ (578 x R\$7,50)	10.335,00
(-) Custos dos produtos vendidos (800 x 3,1549) + (578x3,7691) + R\$ 1.760,00	(6.462,50)
(=) lucro bruto	3.872,50
(-) despesas operacionais (232,22+167,78)	(400,00)
(=) lucro líquido	3.472,50

Fonte: O próprio autor, 2016

O custeio por absorção apropria ao preço do produto todos os custos envolvidos no processo produtivo, tanto fixos quanto variáveis, nessa demonstração nota-se que o lucro bruto ficou em R\$ 3.872,50.

3.6.2 Custeio Variável

Nesse método somente os custos variáveis são alocados aos produtos, os custos fixos ficam separados, são reconhecidos como despesas do período, dessa forma o produto só absorve os custos variáveis, pois os custos fixos ocorrem independente da produção, esse método de custeio não é aceito pela legislação tributária brasileira, sendo utilizado somente para fins gerenciais. O quadro 13 demonstra uma DRE do mês de agosto de 2016 utilizando o método de custeio variável

Quadro 13 - Demonstração do resultado do exercício pelo custeio variável

DRE (custeio variável)	Valor R\$
Vendas líquidas (800 x R\$7,50)+ (578 x R\$7,50)	10.335,00
(-) custos variáveis (800 x 3,1549) + (578x3,7691)	(4.702,50)
(-) despesas variáveis (232,22+167,78)	(400,00)
(=) margem de contribuição	5.232,50
(-) custos fixos	(1.760,00)
(-) despesas fixas	0
Lucro líquido	3.472,50

Fonte: O próprio autor, 2016

Nesse método de demonstração, os gastos (custos e despesas) variáveis são alocados ao custo de produção, dessa forma são apropriados ao preço de venda, os gastos fixos são tratados como estruturais e sendo assim não são um custo do produto em si, vale ressaltar a margem de contribuição obtida nesse método que foi de R\$ 5.232,50

3.6.3 Custeio Rkw

No custeio RKW todos os gastos envolvidos no processo, desde a produção até a venda, são alocados ao estoque, ficando demonstrado no quadro 14.

Quadro 14 - Demonstração do resultado do exercício pelo custeio RKW

DRE (CUSTEIO RKW)	Valor R\$
Receita de vendas (800 x R\$7,50)+ (578 x R\$7,50)	10.335,00
(-) custos dos produtos vendidos: 4.702,50+ 1.760,00 + 400,00	(6.862,50)
(=) lucro líquido	3.157,50

Fonte: O próprio autor, 2016

O custeio RKW é muito parecido com o custeio por absorção, a diferença está na apropriação aos custos de produção, além dos custos fixos e variáveis, as despesas fixas e variáveis, ou seja, todos os gastos incorridos desde a produção até a venda são alocados ao preço de venda.

3.7 PONTO DE EQUILIBRIO

Ao se descobrir a margem de contribuição é possível chegar ao ponto de equilíbrio contábil, esse é o momento em que a empresa produz somente para arcar

com seus custos e não obter lucro ou prejuízo. Tendo em vista que a empresa produz dois produtos, o ponto de equilíbrio será calculado de duas maneiras. No primeiro será considerado que a empresa tem todos os custos fixos, mas que só produz um único item, os custos e despesas fixas são divididos pela margem de contribuição, segue a demonstração no quadro 15.

Quadro 15 - Ponto de equilíbrio

Produto	Custo fixo	Margem de contribuição	Quantidade de produtos necessária para cobrir todos os custos e despesas fixas.
Pão de sal	1.760,00	4,05	434,57 kg
Pão de doce	1.760,00	3,44	511,63 kg

Fonte: O próprio autor, 2016

Na segunda maneira de se calcular o ponto de equilíbrio, divide-se os custos fixos pela quantidade de itens produzidos, logo após divide o custo fixo encontrado pela margem de contribuição de cada item, essa é outra maneira de se conhecer o ponto de equilíbrio da empresa, demonstrado no quadro 16.

Quadro 16 - Ponto de equilíbrio

Produto	Custo fixo (1760,00/2= 880,00)	Margem de contribuição	Quantidade de produtos necessários para cobrir os custos divididos
Pão de sal	880,00	4,05	217,28 kg
Pão de doce	880,00	3,44	255,81 kg

Fonte: O próprio autor, 2016

Dessa forma fica evidenciada, sob duas óticas, qual a quantidade de cada item deve ser produzida para cobrir os custos fixos, na primeira calculando o quanto deve ser produzido de cada item para cobrir os custos fixos totais, e na segunda dividindo a obrigação de cobrir os custos para os dois itens.

3.8 MIX DE PRODUTOS

O mix de produtos é utilizado para saber qual a quantidade de produtos que devem ser vendidas e qual a proporção entre um e outro, bem como qual produto é

mais vantajoso, qual deve ser priorizado em caso de falta de matéria prima entre outros motivos.

Quadro 17 - Dados para o cálculo do mix

Ordem	Descrição	Pão de sal	Pão de doce	Totais
1	Preço de venda unt. (R\$)	7,50/kg	7,50/kg	X
2	Custo variável unt. (R\$)	3,1549	3,7691	X
3	Margem de contribuição unitária R\$ (1-2)	4,05	3,44	X
4	Quantidade produzida no período	800	578	1.378
5	Percentual vendido	58,06%	41,94%	100%
6	Margem de contribuição total R\$ (3x4)	3.240	1.988,32	5.228,32
7	Custos fixos do período	x	x	1.760,00

Fonte: O próprio autor, 2016

Para o calculo do mix, foi necessário encontrar o ponto de equilíbrio total, onde os custos fixos são divididos pelo resultado da divisão entre a margem de contribuição total e a quantidade total dos produtos.

$$CF/(MC_{total} / Quant. Total) \Rightarrow 1.760/(5.228,32/1.378) = 463,87 \text{ kg}$$

Depois de encontrar a quantidade de produtos necessária para cobrir os custos fixos, foi averiguado quanto dessa quantidade é de responsabilidade de cada item, utilizando o percentual encontrado na ordem 5 do quadro 17, como descrito no quadro 18.

Quadro 18 - Mix de vendas

Ordem	Descrição	Pão de sal	Pão de doce
1	Percentual	58,06%	41,94%
2	Total de unidades (kg)	463,87	463,87
3	Quant. Necessária (1x2)	269,32	194,55

Fonte: O próprio autor, 2016

O quadro 18 demonstra qual a proporção de pão de sal e de doce que deve ser produzida e vendida, como o pão de sal tem a maior margem de contribuição ele

deve ter prioridade na produção e venda, mas o pão de doce não pode faltar visto que há uma demanda pelo produto, então para cada 269,32 quilos de pão de sal vendido, devem ser vendidos 194,55 quilos de pão de doce.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade de custos fornece aos gestores informações importantes para o gerenciamento empresarial, permitindo assim que se identifique como seus recursos estão sendo aplicados, fazendo com que os administradores tenham condições e referências suficientes para tomar decisões que os façam lograr resultados positivos e crescentes em suas atividades. A utilização do método de custeio adequado é uma ferramenta de extrema importância para a alocação dos custos, e conseqüentemente repassa-los ao consumidor por meio do preço de venda.

Para a elaboração e progressão dessa pesquisa foram coletados os dados referentes ao setor produtivo de uma panificadora no mês de Agosto de 2016, com esses dados foi possível classificar os gastos, analisa-los, demonstra-los e por fim averiguar qual o método de custeio e mix de venda mais indicado para a empresa sob análise.

Foram propostos nessa pesquisa três métodos de custeio que são: custeio por absorção, custeio variável e custeio RKW, diante dos dados apresentados e do que foi constatado nesta pesquisa, compreende-se, portanto, que o método de custeio variável é preferível a ser utilizado pela empresa, pois é o método que fornece melhores informações para tomada de decisões imediatas, a exemplo da margem de contribuição, ademais esse método faz com que sejam apropriados aos produtos somente os custos e despesas variáveis, e mantém os custos e despesas fixas separadas, haja vista que tais custos irão incorrer independente da quantidade que for produzida pela empresa.

O método de custeio variável também proporciona uma informação importantíssima para a tomada de decisões dos gestores, que é à margem de contribuição, que tem o objetivo de identificar qual a contribuição de cada produto para cobrir os gastos fixos incorridos no período em análise, ou seja, demonstra quanto restou da receita de vendas, deduzindo os custos e despesas variáveis, para pagar os gastos fixos. A margem de contribuição obtida nesse estudo foi de R\$ 4,05 para o pão de sal e R\$ 3,44 para o pão de doce.

A margem de contribuição também se faz importante na elaboração do preço de venda e conseqüentemente do mix de vendas da empresa, visto que quanto maior for a margem mais vantajoso para a empresa será vender tal produto, sempre observando a demanda do produto em questão. No quadro 18 foi constatada qual a responsabilidade de cada produto para se chegar ao ponto de equilíbrio e desta forma conclui-se que o pão de sal tem uma maior contribuição para cobrir os gastos fixos e posteriormente na geração de lucros para empresa e, portanto, sua produção e venda deve ser priorizada, observando sempre a demanda do mercado interno. Dessa forma para cada 269,32 kg de pão de sal produzido deve-se produzir 194,55 kg de pão de doce.

Além disso, foi elaborado o ponto de equilíbrio contábil sob duas óticas, a primeira consistiu em saber quanto deveria ser produzido de cada item distinto para se cobrir todos os gastos fixos da empresa chegando ao resultado de 434,57 kg de pão de sal e 511,63 kg de pão de doce. Na segunda ótica, os gastos fixos foram divididos pela quantidade de itens produzidos e saber quanto de cada item deveria ser produzido para cobrir esses gastos divididos, chegando ao resultado de 217,28 kg de pão de sal e 255,81 kg de pão de doce.

Para a panificadora sob análise, conhecer o ponto de equilíbrio é de suma importância, pois é necessário ter conhecimento da quantidade que deve ser produzida para não haver prejuízo, e posteriormente analisar se esse setor está sendo vantajoso, por não haver controle de custos a empresa pode estar logrando lucros ao final do exercício, porém o setor produtivo pode estar operando com prejuízo, o que não é o caso da empresa.

No decorrer dessa pesquisa foi possível compreender sua importância para graduandos do curso de contábeis e afins, pois trouxe a possibilidade de serem aplicados, na realidade do mercado de trabalho, alguns dos conhecimentos adquiridos em sala de aula, dessa forma a pesquisa poderá contribuir com possíveis questionamentos que possam surgir, durante a jornada acadêmica, relacionadas ao tema específico abordado nesse estudo. Para a empresa essa pesquisa poderá colaborar de forma positiva, haja vista que os dados utilizados são reais e com isso os gestores poderão tomar suas decisões respaldadas nos resultados aqui obtidos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise gerencial de custos**: Aplicação em empresas modernas. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2010

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel, 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

DUTRA, René Gomes. **Custos**: Uma abordagem prática. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2010

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HERNANDEZ PERES JÚNIOR, José; OLIVEIRA, Luis Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**: textos, casos práticos e testes com as respostas, 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. **NPC 02**: Estoques, 1999.

LEONEL, Vilson; MOTTA, Alexandre de Medeiros. **Ciência e Pesquisa**: livro didático. 2. ed. Palhoça: UnisulVirtual, 2007.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 15. Ed. São Paulo: Atlas, 2009

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2003

PARISI, Cláudio; MEGLIORINI, Evandir (orgs.). **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006