

Brasil – Enero 2018 - ISSN: 1696-8352

PROPOSTA DE ESTRUTURA PARA APROPRIAÇÃO DE CUSTOS EM UMA EMPRESA VAREJISTA

Carla Roberta Schappo

Escola Superior de Administração e Gerência da Universidade do Estado de Santa Catarina.
E-mail: carlarschappo@hotmail.com

Fabiano Maury Raupp

Escola Superior de Administração e Gerência da Universidade do Estado de Santa Catarina.
E-mail: fabianoraupp@hotmail.com.

Para citar este artículo puede utilizar el siguiente formato:

Carla Roberta Schappo y Fabiano Maury Raupp (2018): "Proposta de estrutura para apropriação de custos em uma empresa varejista", Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana, Brasil, (enero 2018). En línea:

<http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/br/2018/custos-empresa-varejista.html>

Resumo

A presente pesquisa trata-se de um estudo sobre a apropriação dos custos em uma empresa varejista. A empresa alvo do estudo localiza-se em Angelina e não conta com uma gestão de custos formalizada, logo, o objetivo geral da pesquisa visa estruturar a apropriação de custos na empresa. Para auxiliar o alcance desse objetivo, os específicos procuram diagnosticar a gestão de gastos utilizada atualmente pela empresa, propor controles para estruturar a gestão dos gastos e comparar a gestão utilizada atualmente com a proposta empreendida. De acordo com o estudo bibliográfico desenvolvido, é possível evidenciar que a gestão de custos pode proporcionar o fornecimento de informações condizentes com a realidade da empresa, bem como, auxiliar o controle das operações e a tomada de decisão, tanto em relação à comercialização dos produtos como dos gastos decorridos das atividades da empresa. Os procedimentos metodológicos desenvolvidos na pesquisa referenciam o estudo de caso, a pesquisa descritiva e predominantemente qualitativa, sendo que os instrumentos utilizados para coleta e análise de dados envolvem a observação, a coleta documental e entrevistas. Por fim, a pesquisa propôs uma estruturação de gastos adaptada à realidade e a necessidade da empresa, que leva em consideração a identificação e classificação dos gastos, a identificação do valor de aquisição e a apropriação das despesas aos produtos, a fim de se obter o gasto por produto, que influencia a formação dos preços e a comercialização dos produtos.

Palavras-chave: Apropriação de gastos. Controle. Tomada de decisão.

Abstract

The present research is a study about the appropriation of costs in a retail company. The company targeted by the study is located in Angelina and does not have a formalized cost management, so the overall objective of the research is to structure the appropriation of costs in the company. To help achieve this objective, the specifics seek to diagnose the management of expenses currently used by the company, propose controls to structure the management of expenditures and compare the management currently used with the proposal undertaken. According to the bibliographical study developed, it is possible to show that cost management can provide the information that corresponds to the reality of the company, as well as, help control operations and decision making, both in relation to the commercialization of the products and of expenses incurred in the activities of the company. The methodological procedures developed in the research refer to the case study, the descriptive and predominantly qualitative research, and the instruments used for data collection and analysis involve observation, document collection and interviews. Finally, the research proposed a cost structure adapted to the reality and the need of the company, which takes into account the identification and classification of expenses, the identification of the acquisition value and the appropriation of the expenses to the products, in order to obtain the expenditure per product, which influences the

formation of prices and the marketing of products.

Keywords: Appropriation of expenses. Control. Decision-making.

1. Introdução

Com a evolução da globalização e do capitalismo, cada vez mais a gestão de custos vem ganhando importância no meio empresarial, sendo vista como uma forma de gerar vantagem competitiva, através do conhecimento profundo de dados e fatores que influenciam nos resultados das organizações. Para tal, a contabilidade de custos procura utilizar informações do passado, juntamente com dados do presente para tentar prever o que poderá acontecer no futuro e, assim, auxiliar a gestão do negócio e facilitar o processo decisório.

Empresas que utilizam a gestão de custos têm a possibilidade de analisar todos os gastos incumbidos nas suas atividades comerciais, verificando aqueles que compõem custos ou despesas e a representatividade de cada um, bem como, a influência que cada gasto tem nos produtos ou serviços oferecidos e a rentabilidade necessária que as vendas devem apresentar para cobrir todos os gastos e ainda gerar lucro. A gestão de custos oferece aos seus usuários a viabilidade de analisar suas operações e seus resultados, verificando a suficiência desses fatores para o alcance dos objetivos almejados pela organização.

O estudo em questão teve como base a gestão de custos para uma empresa de comércio varejista. Utilizar a contabilidade de custos como meio de controle e auxílio na tomada de decisão é tão importante no varejo quanto na indústria. Acompanhar seu desempenho, avaliando os fatores que mais influenciam nos resultados e agregam valor ao negócio, é fundamental para qualquer empresa comercial. O setor varejista é altamente competitivo, por isso, contar com informações precisas e concretas é fundamental para a continuidade e eficiência dos resultados. Neste sentido, o presente trabalho tem como tema principal a apropriação dos custos em uma empresa varejista.

A empresa alvo do estudo não conta com uma gestão de custos estruturada e formalizada, ficando a mercê de informações incompletas e sem precisão, o que pode acarretar em prejuízos para os seus resultados. Todo o controle de custos é feito intuitivamente, com o auxílio da experiência adquirida ao longo do tempo, porém, a competitividade, cada vez mais acirrada, não dá espaço para possíveis incertezas. Assim, a problemática abordada na pesquisa é a seguinte: como estruturar a apropriação dos custos em uma empresa de comércio varejista? Para tanto, o objetivo do estudo consistiu em propor uma estrutura de apropriação dos custos em uma empresa de comércio varejista.

2. Fundamentação Teórica

2.1 A importância da gestão de custos

Desde o surgimento do capitalismo a apuração dos custos vem se tornando cada vez mais importante no meio econômico. Nesse período inicial, ela era utilizada “como um instrumento para controlar as variações de custos e de vendas e também para avaliar o crescimento ou retrocesso do negócio.” (SANTOS, 2011, p.12). A partir do momento em que o capitalismo ganhou forças e foi evoluindo, a necessidade de ter registros mais precisos, a fim de estruturar as operações econômicas, foi aumentando significativamente, fazendo com que a contabilidade de custos, derivada da contabilidade geral e financeira, conquistasse espaço no meio empresarial. De acordo com Martins (2010, p. 21) “a preocupação primeira dos contadores, auditores e fiscais foi a de fazer da contabilidade de custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não a de fazer dela um instrumento gerencial”.

Porém, o contínuo crescimento das empresas, acrescido do progresso da globalização e das novas características preponderantes de atuação no mercado, que enfatizam a importância da gestão empresarial, deram a contabilidade de custos uma nova finalidade, sendo “encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão, a gerencial.” (MARTINS, 2010, p. 21). Santos (2011, p. 14) afirma que “qualquer atividade que manipule valores e volumes necessita de controle de custos, que nada mais é do que a verdadeira contabilidade”. No ambiente empresarial atual, envolto pela competitividade e pelas normas da legislação, a contabilidade torna-se imprescindível. O autor também ressalta que a contabilidade de custos é um sistema de cálculos composto por normas, regras e princípios que envolvem a apuração e análise de dados, com o objetivo de atender a necessidade interna e externa de uma empresa. Na parte interna o autor entende que a contabilidade auxilia à própria administração do negócio e na externa, às necessidades dos acionistas, investidores, emprestadores de dinheiro, tributação do lucro pelo Estado, e quaisquer outros fatores ligados direta e externamente a empresa.

Segundo Martins (2010), nesse âmbito gerencial, a análise de custos passa a ser determinante em funções relevantes no auxílio ao controle e nas tomadas de decisão. No que se

refere ao controle o autor entende que sua principal função é fornecer dados para estabelecer padrões, orçamentos e outras formas de previsão, e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o que aconteceu na prática para comparar com os valores anteriormente definidos. Já em relação à tomada de decisão, Martins (2010) afirma que a análise de custos é de suma importância, pois consiste em informações sobre valores relevantes a respeito das consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda e etc.

Maher (2001, p. 41) ressalta que “em tomada de decisões, informações sobre o passado representam um meio para um fim, pois ajudam a prever o que acontecerá no futuro”, o que comprava a importância de manter o controle e o registro dos custos ao longo do tempo. O autor também afirma que “uma das tarefas mais difíceis no cálculo das consequências de cursos de ação alternativos é estimar como custos (ou receitas ou ativos) diferirão em cada curso de ação.” Vale destacar que, de acordo com Santos (2011, p. 14), “a pequena, a média e a grande empresa necessitam do controle e análise de custos”. O autor ainda salienta a necessidade da análise argumentando que “não basta controle sem a respectiva análise, a fim de se concluir e avaliar o desempenho como subsídio para novas decisões.” (SANTOS, 2011, p. 14).

Segundo Martins (2010, p. 22) “com o significativo aumento de competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, sejam industriais, comerciais ou de serviços, os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões em uma empresa”. Completando tais argumentações, Santos (2011, p. 14) considera que,

O lucro, necessário para sobreviver no regime capitalista, é apurado do excedente de receitas totais e custos totais. Se o empresário não souber nos dias atuais, de forma instantânea, se os negócios estão sendo realizados com lucro, certamente, no mesmo momento acionará outros instrumentos gerenciais para imediatamente incrementar as vendas ou tomará decisões drásticas para a redução de custos.

Santos (2011, p. 18) também enfatiza que “a análise de custos, no sentido amplo, tem por finalidade mostrar os caminhos a serem percorridos na prática da gestão profissional de um negócio”, realçando que “a ausência de informações e análise de custos e resultados, em qualquer entidade, nos dias atuais, poderá resultar em fracasso do negócio.” Evidenciando tal importância, Martins (2010, p. 22) assegura que “o conhecimento de custos é vital para saber se, dado o preço, o produto é rentável; ou, se não rentável, se é possível reduzi-los (os custos)”. Além disso, ao se deparar com opções estratégicas, Maher (2001, p. 398) realça que “para decidir sobre ações alternativas, a administração necessita conhecer os custos associados a cada alternativa”. O autor chama atenção para a importância de conhecer, além dos custos, quais fatores mais os afetam, considerando primordial identificar os custos fixos e variáveis. Ele entende que, geralmente, contamos com dados a respeito dos custos totais incorridos em um determinado período, mas não dispomos da separação desses custos em fixos e variáveis. Porém, para a maioria das decisões nas empresas, é indispensável saber quais custos são fixos e quais se alteram na medida que o volume de atividade também se altera.

Todo e qualquer sistema de custos utilizado e adequado às necessidades e características da empresa será eficiente e cumprirá com seus objetivos se administrado da maneira correta. Por isso é imprescindível à apuração de informações corretas, precisas e objetivas, para que possam contribuir de forma eficaz com o planejamento estratégico e mudanças de ações da organização. Nesse sentido, é possível perceber que a gestão de custos vai muito além de manter o controle dos gastos, ela está diretamente ligada a estratégias administradas pela empresa, desempenhando um papel fundamental na tomada de decisão. Praticar uma gestão de custos eficiente pode contribuir para manter e/ou aperfeiçoar a saúde financeira e econômica do negócio.

2.2 Gestão de custos em empresas varejistas

Segundo Oliveira e Perez Jr (2009, p. 7) “os relatórios gerenciais de custos são ferramentas imprescindíveis para o gerenciamento das atividades rotineiras das empresas”. Esses autores consideram inconcebível, nos dias atuais, a tentativa de administrar negócios sem o devido conhecimento a respeito do custeio de seus produtos ou serviços. Santos (2011) acredita ser vital dispor de informações para gerenciar com eficácia a empresa, sendo indispensável o controle das vendas diárias e acumuladas ao longo do mês; o custo e ganho marginal por produto e acumulado; vendas planejadas mês a mês e do ano; ponto de equilíbrio demonstrando o nível mínimo de vendas necessário; custo estrutural fixo mês a mês e do ano; formação de preços de venda; análise de mix visando a maximização de lucro; e lucro operacional, planejado e real; tudo, utilizando como base, uma boa gestão de custos.

Santos também enfatiza a importância das empresas se ajustarem “a novos moldes operacionais para estarem na dianteira da concorrência.” (2011, p. 54). O autor ressalta que, de um lado, a empresa tem o mercado e toda a concorrência que atua nele e, de outro, tem a necessidade de contar com informações de custos para analisar os reflexos do aumento ou da redução de custos, preços, volumes ou mix de produtos. Outro fator relevante no setor de varejo, de responsabilidade da gestão de custos, é controlar os gastos em relação ao volume vendido no período, fazendo com que seja necessário classificar os custos e as despesas, identificando também quais são fixas e variáveis. De acordo com o Serviço Brasileiro de apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2016), no comércio, os custos são os gastos referentes à aquisição de mercadorias, podendo variar em função do volume vendido. Seu cálculo deve levar em consideração todos os gastos incorridos até que o produto chegue no ponto de venda, como por exemplo, o valor de compra das mercadorias, valores do ICMS (Impostos sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços) e do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e os relativos ao transporte das mercadorias.

Em relação às despesas, o SEBRAE (2016) entende que no âmbito comercial existem aquelas que são fixas e as que são variáveis. Conceitua as despesas fixas como sendo todos os gastos que acontecem independentemente de ocorrer ou não as vendas, ou seja, são os valores relativos ao funcionamento da empresa. Já as despesas variáveis podem ser entendidas como os valores gastos quando se realiza as vendas. Normalmente são considerados como despesas variáveis os impostos sobre a venda e a comissão de vendedores.

A manutenção e o crescimento de uma empresa de varejo também dependem do lucro gerado com suas vendas. Esse lucro é obtido levando em consideração o preço de venda praticado e todos os gastos incorridos até sua comercialização. O preço final de um produto vendido está inteiramente relacionado ao investimento feito até o momento de sua comercialização. “Quando não tem uma gestão de custos eficaz, a empresa pode cobrar valores que não condizem com a realidade, podendo prejudicar margens de lucro, volume de vendas ou o andamento geral do negócio” (ENDEAVOR BRASIL, 2015).

Oliveira e Perez Jr (2009, p. 285) destacam que “o preço obtido a partir do custo é uma referência valiosa para comparar com o preço de mercado e determinar a conveniência ou não de vender o produto pelo preço que o mercado estiver disposto a pagar.” Porém, os autores entendem que no ambiente comercial altamente competitivo dos tempos atuais algumas situações fazem com que o preço de venda de algum produto possa estar mais relacionado com fatores externos à empresa do que propriamente aos custos relativos à sua comercialização. Segundo Santos (2011, p. 143) “a preocupação em formar preços está ligada às condições de mercado, às características da concorrência, aos custos, ao nível de atividade e à remuneração do capital investido (lucro).” Martins (2010, p. 218) entende que,

Para administrar preços de venda, sem dúvida é necessário conhecer o custo do produto; porém essa informação, por si só, embora seja necessária, não é suficiente. Além dos custos, é preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços de produtos concorrentes, os preços de produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa etc.; e tudo isso depende também do tipo de mercado em que a empresa atua, que vai desde o monopólio até a concorrência perfeita, mercado de commodities etc.

Santos (2011) também afirma que, ao estabelecer os preços que serão praticados, alguns fatores devem ser levados em consideração. O autor enfatiza a importância de dispor do conhecimento da quantidade do produto em relação às necessidades do mercado consumidor; da existência de produtos substitutos com preços mais competitivos; da demanda esperada de produtos do produto e seu mercado de atuação; dos níveis de produção e de vendas que se pretende ou que se pode operar; dos custos de adquirir, administrar e comercializar o produto e dos níveis de vendas desejados.

O autor ainda ressalta algumas condições que devem ser observadas e analisadas na formação do preço de venda. Ele considera ser necessário, primeiro, formar um preço base, depois, analisar o preço base em comparação com as características existentes no mercado, como por exemplo, o preço praticado pelos concorrentes, o volume de vendas, os prazos concedidos, as condições de entrega, a quantidade vendida, a logística da operação, a assistência técnica oferecida, entre outros. Em seguida, é primordial testar o preço perante as condições do mercado, levando em consideração as relações de custo, volume e lucro e os demais aspectos econômicos e financeiros da empresa. Por último, o autor entende que se deve fixar o preço mais apropriado com condições diferenciadas a fim de atender volumes diferentes, prazos diferentes de financiamento de vendas, descontos para prazos mais curtos e comissões sobre vendas para cada condição.

Para Martins (2010, p. 218) “o importante é que o sistema de custos produza informações úteis e consistentes com a filosofia da empresa, particularmente com sua política de preços. ” Desta forma, o autor acredita ser possível fixar os preços com base nos custos, com base no mercado ou com base na combinação desses dois aspectos. Se a empresa optar por formar seus preços com base nos custos, Martins (2010) considera que o primeiro passo é apurar o custo do produto ou serviço segundo um dos critérios contábeis, como por exemplo, custeio por absorção, custeio variável, entre outros. O autor entende que sobre esses custos agrega-se uma margem, conhecida como *mark-up*, que deve ser estipulada a fim de cobrir os gastos não incluídos no custo, os tributos e comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado.

Nesse contexto, Martins (2010) apresenta algumas observações que ele considera importantes quando se utiliza apenas o *mark-up* na formação dos preços. O autor entende que o custo deve ser o de reposição, a vista, e em moeda corrente, assim, o preço também é para venda à vista, sendo que, para calcular os preços de venda a prazo é necessário embutir os encargos financeiros correspondentes. Além disso, se o sistema de custeio utilizado for o variável, o *mark-up* terá que ser acrescido de um percentual estimado para cobrir os custos fixos não incluídos no custo do produto.

Martins (2010, p. 219) ressalta algumas deficiências desse método, como por exemplo: “não considerar, pelo menos inicialmente, as condições de mercado, fixar o percentual de cobertura das despesas fixas de forma arbitrária etc.” O autor acredita que no cenário atual, cada vez mais moderno e competitivo, o mercado passa a ser o grande definidor dos preços, por isso, surge a ideia de se utilizar a margem de contribuição para auxiliar nas tomadas de decisões relativas à fixação dos preços. Martins (2010, p. 221) considera que,

A administração global é a arte de conciliar circunstâncias presentes e futuras internas e externas à empresa. O dirigente procura o caminho que concilia valores, posições e condições externas à empresa com os que existem no meio onde ela vive, e procura não só trabalhar com base no que hoje existe, como também (principalmente) no que se espera que vá ocorrer no futuro.

Seguindo esse princípio, Martins (2010, p. 221) defende que, “a fixação do preço de vende não cabe exclusivamente ao setor de custos, mesmo que com todo o arsenal de informações de que dispõe do ponto de vista interno, bem como não cabe totalmente ao setor de marketing, com toda a gama de dados do mercado e suas previsões. ” O autor entende que levar em consideração apenas custos ou marketing para a formação dos preços do produto pode prejudicar o desempenho da empresa como um todo. Ele ainda alega que “o dirigente verdadeiro vai, além de proceder a todas as análises técnicas disponíveis, pesar bem as duas informações e usar de seu bom-senso, sua experiência e sua sensibilidade para tomar a decisão final. ”

2.3 Custeio variável

“A medida de custo mais adequada geralmente depende da situação – depende da natureza da decisão, do custo em análise, das preferências do tomador de decisão, e de muitos outros fatores. ” (MAHER 2001, p. 374). A contabilidade de custos fornece as informações, mas é a necessidade e o propósito de cada empresa que definem qual o método irá se adaptar mais precisamente ao ambiente.

Segundo Maher (2001) a inclinação pelo custeio por absorção versus o custeio variável vem sendo discutido há décadas. O autor acredita que, geralmente, as diferenças de opinião originam-se da busca por um método superior de avaliação de estoque e determinação do lucro, com o intuito de elaborar demonstrações financeiras externas. Martins (2010, p. 197) ressalta que “não há, normalmente, grande utilidade para fins gerenciais no uso de um valor em que existam custos fixos apropriados. ” Maher (2001, p.374) lembra que “muitas decisões administrativas exigem que os custos sejam separados em seus componentes fixos e variáveis. O custeio variável é consistente com essa separação; o custeio por absorção, não”.

De acordo com Martins (2010) existem três grandes problemas na apropriação de custos fixos ao produto. O primeiro se refere à existência dos custos fixos independentemente do volume de vendas, pois eles são necessários para o funcionamento da empresa. O segundo remete ao fato de que os custos fixos não dizem respeito diretamente a algum produto, assim são distribuídos arbitrariamente através de rateio, sem contar com um vínculo efetivo aos produtos. Por fim, o terceiro ressalta que, apropriando custos fixos aos produtos, o custo de um determinado produto pode acabar variando não em função de seu volume, mas sim da quantidade dos outros produtos.

Maher (2001) entende que, na tomada de decisão, a maioria dos administradores compreendem a diferença entre custos variáveis e custos por absorção. Mas, o autor acredita que os

administradores precisam conhecer todos os custos de operação do negócio, sendo fixos e variáveis, para que possam determinar preços de venda e estimar custos que se alteram mediante a alteração das vendas. Relatórios financeiros realizados com base no custeio variável fornecem essa informação.

Decorrente desses fatores, o comércio varejista tem sua dinâmica bem estruturada através da utilização do custeio variável, sendo que nesse setor, as alterações mencionadas por Maher estão relacionadas com as vendas e não com a produção. Ainda de acordo com Maher (2001) no custeio variável, apenas os custos variáveis são atribuídos aos produtos vendidos, sendo que os custos fixos são considerados despesas do período. Martins (2010, p. 198) complementa que, “com base, portanto, no custeio variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”.

Pacheco e Camargo (2009) citam algumas vantagens resultantes do uso do custeio variável, entre elas destacam-se a eliminação das flutuações nos resultados decorrentes do volume de vendas e a simplificação do trabalho de custos através da eliminação das operações contábeis de rateio dos custos fixos. Os autores também entendem que o sistema de custeio variável produz informações importantes a respeito da margem de contribuição, o que possibilita o conhecimento da margem efetiva de cada produto ou de cada linha de produto.

Maher (2001) afirma que os métodos tradicionais de mensuração de resultado não apresentam informações que podem ser obtidas com o custeio variável, pelo fato deles não separarem os custos em fixos e variáveis. Por isso, o sistema aplicado através do custeio variável é conhecido como formato da margem de contribuição. O autor afirma que o formato da margem de contribuição é o “formato da demonstração do resultado, que mostra a margem de contribuição como um estágio intermediário no cálculo do lucro operacional” (MAHER, 2001, p. 362). Segundo Dutra (2003) o custeio variável é baseado na margem de contribuição, que pode ser entendida como a diferença entre o total da receita e a soma de custos e despesas variáveis, e possui o objetivo de tornar claramente visível o potencial de cada produto para absorver custos fixos e proporcionar lucro.

Agregando ao processo decisório, Stark (2007) afirma que algumas decisões gerenciais estratégicas podem ser facilitadas e simplificadas com a aplicação da margem de contribuição. Entre elas o autor enfatiza a possibilidade de definir quais produtos merecem mais dedicação de vendas e quais podem entrar em planos secundários; verificar se um segmento deve continuar sendo comercializado ou deve ser abandonado; analisar e ponderar as opções possíveis em relação a reduções de preços, descontos especiais, campanhas de marketing e incentivos que possam aumentar o volume de vendas; avaliar a realidade do lucro desejado pelo cálculo do número de unidades a serem vendidas para atingi-lo; além de entender a relação entre custos, volume, preços e lucros e, conseqüentemente, tomar a decisão mais precisa a respeito desses fatores.

Através da utilização do custeio variável, contando com a margem de contribuição como base, também se torna possível o cálculo do ponto de equilíbrio, que indica “o volume que a empresa precisa produzir ou vender para que consiga pagar todos os custos e despesas fixas, além dos custos e despesas variáveis em que necessariamente ela tem de incorrer para fabricar/vender o produto”. (PADOVEZE, 2011, p. 278) Tal informação “permite determinar qual a quantidade de bens que a empresa deverá vender para começar a obter lucro” (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006, p. 176).

De acordo com Santos (2011) quando a gestão de custos é coerente e resulta no devido ponto de equilíbrio, é possível, de forma satisfatória, atender a várias tomadas de decisão relativas às alterações no mix de vendas e respectivos preços, na política de vendas em relação a novos produtos e em questões relativas a unidades vendidas necessárias para obtenção de determinado nível de lucro e os resultados de possíveis alterações nos processos da comercialização, além de avaliar o desempenho do negócio e manter o planejamento e controle das vendas. Além disso, o sistema de custeio variável aplicado no setor varejista possibilita a análise da relação custo-volume-lucro (CVL). Santos (2011, p. 54) considera “de extrema importância gerencial o ferramental que propicia meios de analisar custo, volume e lucro dos negócios de uma empresa.”

Segundo Maher (2001) é necessário que os administradores entendam o “inter-relacionamento” entre custos, volume e lucro no planejamento do processo decisório. O autor acredita que os departamentos responsáveis pela contabilidade de custos fornecem informações e análises que auxiliam em tomadas de decisão que envolvam qualquer um desses três parâmetros. Horngren, Foster e Datar (2000) afirmam que estudar e avaliar as relações entre custo, volume e lucro pode amplificar o panorama financeiro percebido na evolução do planejamento, através da análise das mudanças no desempenho das receitas, dos custos e do lucro conforme ocorrem alterações no nível de atividade, no preço de venda ou nos custos fixos.

Para fins gerenciais, o método de custeio variável torna-se o mais eficaz, principalmente pelo

fato de não alocar os custos fixos aos produtos. De acordo com Martins (2010), em relação à tomada de decisão, o custeio variável tem condições de proporcionar, com muito mais velocidade, informações vitais à empresa. O autor também considera que o resultado medido dentro do seu critério parece ser mais abrangente à administração, por abandonar os custos fixos e trata-los contabilmente como se fossem despesas, pois quase sempre são repetitivos e independentes dos produtos.

Apesar de todos esses benefícios, Padoveze (2000) entende que o custeio variável também apresenta algumas desvantagens. Entre elas, o autor entende que a exclusão dos custos fixos indiretos para valoração dos estoques causa a sua subavaliação e ainda pode alterar o resultado do período. O autor também ressalta que, na prática, a separação de custos fixos e variáveis não é tão simples, podendo ser dispendiosa e demorada, pois é preciso levar em consideração que existem custos semivariáveis e semifixos, o que possibilita incorrerem problemas semelhantes de identificação de elementos de custeio. Além disso, o custeio variável é um conceito de custeamento de análise de custos para auxílio de decisões de curto prazo, o que pode prejudicar o planejamento de projetos de longo prazo, podendo trazer problemas de continuidade para a empresa.

Porém, a principal desvantagem desse método de custeio é que os contadores, auditores independentes e o fisco não aceitam o uso externo de demonstrações de resultado e balanços patrimoniais com base no custeio variável, por acreditarem que ele fere alguns princípios contábeis. De acordo com Martins (2010, p. 203) “ele (o custeio variável) de fato fere os Princípios Contábeis, principalmente o Regime de Competência e a Confrontação. Segundo estes, devemos apropriar as receitas e delas deduzir os sacrifícios envolvidos para sua obtenção”.

3. Procedimentos Metodológicos

Quanto aos objetivos, a pesquisa realizada a fim de estruturar e apropriar os custos da empresa em questão tem caráter descritivo. Malhotra (2005, p. 57) afirma que “a pesquisa descritiva é um tipo de pesquisa conclusiva que tem como principal objetivo a descrição de algo.” Gil (2010) enfatiza que muitas pesquisas podem ser classificadas como descritivas e que “a maioria das que são realizadas com objetivos profissionais se enquadra nesta categoria.” Além disso, o autor compreende que as pesquisas descritivas também têm a finalidade de verificar a existência de associações entre as variáveis que influenciam o problema analisado. Raupp e Beuren (2003) salientam que uma pesquisa descritiva se configura como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, pelo fato de não ser tão preliminar como a primeira e não tão aprofundada como a segunda, mantendo seu foco em identificar, relatar e comparar os fatos. Esse estudo é classificado como descritivo, pois um dos objetivos é identificar e descrever como a empresa desenvolve a gestão de custos em suas atividades diárias, verificando se algum método está sendo utilizado.

A proposta de abordagem do problema contempla uma pesquisa predominantemente qualitativa. Raupp e Beuren (2003) afirmam que essa abordagem não requer o uso de métodos estatísticos, pois busca entender o porquê do problema. Os autores entendem que na pesquisa qualitativa as análises são mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado e visam destacar características não observadas por meio do método quantitativo. Vieira e Zouain (2006, p. 15) acreditam que “a versão qualitativa garante a riqueza de dados, permite ver um fenômeno na sua totalidade, bem como facilita a exploração de contradições e paradoxos.” Esses autores salientam que a abordagem qualitativa geralmente oferece descrições amplas e bem fundamentadas, além de proporcionar explicações sobre processos no contexto definido. Neste trabalho a abordagem qualitativa é utilizada com o intuito de aprofundar a análise e descrição da gestão de custos utilizada pela empresa, bem como verificar com amplitude como o proprietário entende a importância da gestão de custos e quais fatores são mais relevantes nesse caso.

Em relação às técnicas e métodos empregados, o contexto dessa pesquisa se caracteriza como estudo de caso. Segundo Gil (2010, p. 37) este método “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento.” O autor considera que um estudo de caso pode apresentar diferentes propósitos, como, por exemplo, explorar situações do cotidiano cujos limites não são bem definidos, preservar o caráter unitário do objeto que compreende o estudo, descrever a situação do contexto em que está sendo realizada a pesquisa, formular hipóteses ou teorias, além de explicar as variáveis causais de determinado fenômeno em situações muito complexas que não possibilitam a realização de levantamentos e experimentos. Raupp e Beuren (2003) ressaltam que este método se caracteriza, principalmente, pelo estudo focado de um único caso, com o intuito do pesquisador aprofundar seus conhecimentos em um assunto específico. Neste sentido, esse trabalho é entendido como estudo de caso, pois trata da análise de uma única empresa, com foco nas suas características, métodos empregados e

atividades diárias, levando em consideração apenas os fatos que a envolvem.

Em relação à coleta de dados, um dos instrumentos selecionados foi à observação. Marconi e Lakatos (2008) defendem que a observação tem o objetivo de conseguir informações por meio da utilização dos sentidos a fim de verificar determinados aspectos. Os autores acreditam que esse instrumento não consiste apenas em ver e ouvir, mas também em analisar os fatos referentes ao ambiente estudado. Gil (2010, p. 121) considera que “enquanto técnica de pesquisa, a observação pode assumir pelo menos três modalidades: espontânea, sistemática e participante.” De acordo com as características desta pesquisa em questão, foram adotadas técnicas de observação sistemática e participante. Segundo Gil (2010) a sistemática é adequada para estudos de caso descritivos, pois nessa modalidade o pesquisador sabe quais fatores do ambiente são significativos para alcançar os objetivos pretendidos e consegue elaborar um plano de observação para orientar a coleta, análise e interpretação de dados. Em relação à observação participante, o autor entende que ela consiste na participação efetiva do pesquisador no dia-a-dia do ambiente em que está sendo realizada a pesquisa. Neste caso, a observação foi um fator natural no processo de identificação e análise da gestão de custos da empresa, dos dados que permeiam suas atividades e dos fatores que influenciam suas decisões. A observação praticada nesse estudo foi relacionada com o dia a dia da loja, prestando maior atenção na maneira como as compras são realizadas e contabilizadas, como os produtos são conferidos e precificados, quais gastos são mais recorrentes e quais são mais significativos, entre outros fatores.

Outro método utilizado nesta pesquisa foi à coleta documental. Gil (2010, p. 121) salienta que “a consulta a fontes documentais é imprescindível em qualquer estudo de caso.” O autor afirma que os meios mais utilizados nesta parte da pesquisa são documentos institucionais, mantidos em arquivos de empresas, órgãos públicos e outras organizações; documentos pessoais; material elaborado para fins de divulgação; documentos jurídicos; documentos iconográficos; e registros estatísticos. Os documentos analisados nesta pesquisa foram referentes aos arquivos da própria empresa, sendo eles, o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício (DRE) e o fluxo de caixa. Marconi e Lakatos (2008, p. 55) enfatizam que esses documentos administrativos, além de registrarem o que foi feito na empresa, refletem a “imagem da organização quando dirigida aos clientes e ao público em geral, e a imagem e filosofia do administrador quando é uso interno.”

Com o intuito de enriquecer e aprofundar o conteúdo da coleta de dados, também foi utilizado a entrevista. Marconi e Lakatos (2008, p. 80) conceituam a entrevista como sendo “um encontro entre duas pessoas, a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional.” Os autores compreendem que esse procedimento é recomendado para investigações, para coleta de dados e para ajudar no diagnóstico ou no combate ao problema do meio em questão. Segundo Gil (2010) uma entrevista pode ser aberta, guiada, por pauta ou, ainda, informal. Marconi e Lakatos (2008) também definem as entrevistas como sendo padronizadas ou estruturadas, despadronizadas ou não estruturadas ou ainda, na forma de painel. Neste trabalho foram aplicadas entrevistas com o dono da loja de forma informal, entendida como uma simples conversação; e não estruturadas, onde o entrevistado tem a liberdade para desenvolver cada situação em qualquer direção que considera mais adequada, sendo vista como uma forma de poder explorar mais amplamente uma questão. Tais entrevistas foram feitas com o intuito de obter informações a respeito dos custos e despesas, do controle dos gastos, da precificação do produto, entre outros fatores relacionados com a gestão de custo. Também foi realizada uma entrevista informal e não estruturada com o contador da loja, a fim de verificar alguns dados contábeis.

Em relação à análise dos dados Gil (2009, p. 91) afirma que “nos estudos de caso, assim como na maioria das pesquisas qualitativas, a análise e interpretação é um processo que de certa forma se dá simultaneamente à sua coleta.” O autor entende que a análise deve ser iniciada na primeira entrevista, na primeira observação e na primeira leitura de algum documento. Neste sentido a técnica utilizada nessa pesquisa foi referente à abordagem descritiva. Pereira (2004) recomenda que a análise de dados qualitativos se ampare em representações visuais, como gráficos, tabelas ou esquemas. O autor enfatiza que “após ter observado seu objetivo em toda sua complexidade por meio de diferentes medidas, interessa ao investigador ter uma medida geral que lhe permita alguma conclusão para seu estudo.”

4. Resultados da Pesquisa

4.1 Diagnóstico da gestão de custos utilizada

A empresa objeto de estudo mantém a gestão de seus gastos de forma informal, sem contar com a classificação e formalização dos custos (indireto ou direto), despesas, investimentos ou perdas

e sem utilizar métodos teóricos próprios da contabilidade de custos. Todo o planejamento e o controle das entradas e saídas, bem como a gestão de custos, é feita pelo proprietário, com base nos conhecimentos adquiridos ao longo do tempo, das mudanças no ambiente e nas atividades desempenhadas pela loja, sem o auxílio dos sistemas e ferramentas oferecidos pela contabilidade de custos.

O proprietário desempenha os papéis de gerente e administrador da loja, logo, todas as tomadas de decisão passam por ele. Neste sentido, ele tem todas as notas fiscais dos fornecedores guardadas e organizadas a fim de manter o controle das compras e verificar possíveis mudanças de preços de produtos. Através da análise das notas ele consegue verificar os custos com aquisição dos produtos e compara-os com o faturamento mensal da loja.

Não se nota presente a contabilidade de custos formal na gestão ativa da empresa, tendo em vista a contabilidade apenas como forma de manter o controle fiscal. Percebe-se que muitas operações da loja poderiam ser facilitadas com a utilização de sistemas contábeis e os resultados poderiam ser mensurados de forma mais precisa, pois a atual gestão conta com informações que, na maioria das vezes, são imprecisas ou apenas intuitivas. O controle das despesas, principalmente, é feito de forma subjetiva, sem contar com dados e números exatos.

O planejamento e o controle das compras têm como principais influenciadores o próprio fluxo de vendas, as necessidades apresentadas pelos seus clientes e as novidades do mercado. Essas análises são feitas tanto pelo proprietário como pelos outros funcionários da loja, que procuram estar atentos aos desejos e feedbacks dos clientes, bem como às mudanças e inovações de produtos e verificam diariamente os produtos vendidos, observando aqueles que ainda contam com itens em estoque e os que estão apenas com alguma ou nenhuma unidade nas prateleiras. Através dessas avaliações é feita a lista de compras e planejado o melhor dia para ir até os fornecedores.

A precificação é estabelecida levando em consideração o valor pago pelo produto, a margem de lucro desejada, que deve cobrir os gastos da comercialização, e o perfil dos clientes. A elaboração dos preços, geralmente, é feita pelo proprietário da loja, com o auxílio de algum funcionário. É dada muita importância à necessidade de estipular preços que sejam acessíveis aos clientes, sem alocar margens de lucro muito altas. A administração dos preços praticados pela loja tem como base margens baixas e giro alto, ou seja, o proprietário prefere vender seus produtos com preço menor e obter ganhos em escala, vendendo maiores quantidades.

O fluxo de caixa, apresentando as entradas e saídas, é registrado diariamente pelo proprietário, de maneira simples, a mão em uma folha de caderno, conforme ele entende e administra, sem contar com métodos mais elaborados. Porém, as informações registradas são bem organizadas a fim de serem utilizadas sempre que seja pertinente. Os demonstrativos contábeis, necessários para a manutenção das operações da loja e para o controle fiscal, como, por exemplo, o balanço patrimonial e DRE, são feitos pelo contador da empresa, que é terceirizado. Tendo em vista o acompanhamento e as observações feitas diariamente nas atividades desenvolvidas na loja, percebe-se que a gestão de custos em si é totalmente intuitiva e tem como base as percepções do mercado, dos clientes e dos fornecedores, além da experiência acumulada ao longo do tempo.

4.2 Propostas

4.2.1 Identificação dos gastos

Através do acompanhamento e análise do desempenho da empresa foi possível identificar os gastos que norteiam suas atividades diárias, relativas à compra, venda e estocagem de mercadorias, além da manutenção do ambiente. Neste sentido, os gastos constatados foram: fornecedores, salário dos funcionários, contador, alvará, impostos, energia elétrica, água, telefone e transporte.

Os gastos com fornecedores são referentes à aquisição de produtos, sendo que, tanto eles como os impostos e o transporte, variam de acordo com a variação das vendas, onde, quanto maior for o volume de vendas, maior será o valor gasto com esses itens. Os gastos relativos ao transporte são referentes à manutenção do veículo, IPVA e gasolina, principalmente.

O salário dos funcionários é um gasto fixo mensal, e o contador, por ser contratado pela empresa de forma terceirizada, também representa um gasto fixo mensal através do seu honorário. A energia elétrica, a água e o telefone constituem gastos referentes às suas taxas e raramente apresentam variação. O alvará de funcionamento, por sua vez, consiste em um gasto anual.

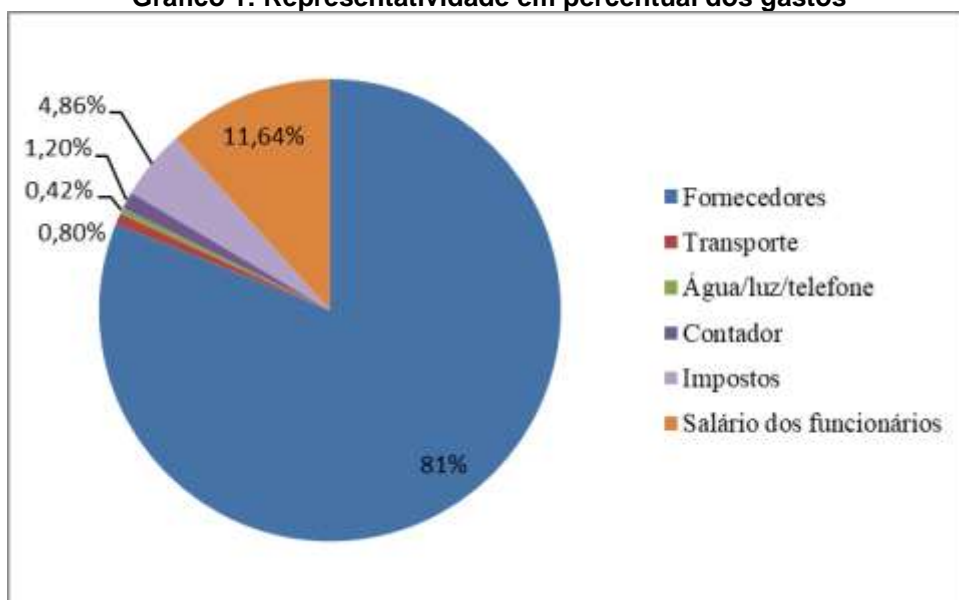
Cada um desses itens corresponde a um percentual do gasto total. Alguns têm maior impacto nas contas da loja e exercem mais influência nas tomadas de decisão, do que outros. Para verificar a representatividade de cada gasto perante o total, foi feita a análise do montante gasto com cada item no ano de 2016, calculando quantos por cento esses gastos representam diante do total acumulado de todos os itens. Essa análise pode ser observada na Tabela 1.

Tabela 1: Representatividade dos Gastos

Gasto	Valor	%
Fornecedores	R\$ 356.407,32	81%
Transporte	R\$ 3.510,00	0,80%
Água/luz/telefone	R\$ 1.845,60	0,42%
Contador	R\$ 5.280,00	1,20%
Impostos	R\$ 21.381,90	4,86%
Salário dos funcionários	R\$ 51.165,40	11,64%
Total	R\$ 439.590,22	100%

Fonte: Elaborado pela autora, 2017.

A Tabela 1 fornece os dados relativos aos valores, em real, desembolsados no ano de 2016 para o pagamento dos itens necessários para as operações da loja e demonstra o percentual de cada gasto em relação ao todo. O gasto com fornecedores é o mais representativo de todos, o que não poderia ser diferente, já que ele se refere à compra de mercadorias que serão vendidas na empresa. A representatividade desses gastos pode ser observada com mais clareza no Gráfico 1.

Gráfico 1: Representatividade em percentual dos gastos

Fonte: Elaborado pela autora, 2017.

Analisando o Gráfico 1 é evidente a grande representatividade que os fornecedores têm em comparação com os demais itens. Eles foram responsáveis por 81% dos gastos ocorridos em 2016, seguidos pelo salário dos funcionários, com 11,64% e os impostos, com 4,86%. Os demais gastos somam cerca de 2,4%. Vale ressaltar que esse cenário se mantém praticamente o mesmo entre um ano e outro, apresentando pouco ou nenhuma variação.

4.2.2 Classificação dos gastos

Os gastos identificados na empresa podem ser classificados como custos ou despesas, sendo que os custos estão ligados diretamente com a aquisição dos produtos e as despesas com a manutenção das atividades diárias. Neste sentido, a classificação dos gastos pode ser observada na Tabela 2.

Tabela 2: Classificação dos gastos

Custos	Despesas
	Salário dos funcionários
	Transporte
	Contador
	Impostos
Fornecedores (compra de mercadorias)	Alvará

	Energia elétrica
	Telefone
	Água

Fonte: Elaborado pela autora, 2017.

Por meio da Tabela 2 fica evidente que a maior quantidade de itens que representam os gastos da loja é composta por despesas, sendo que, a maioria independe do volume de vendas. As despesas decorrentes do salário dos funcionários, contador, alvará, energia elétrica, telefone e água apresentam pouca ou nenhuma variação. Já as despesas com transporte e com impostos variam de acordo com a variação das vendas. Os itens classificados como despesas consistem nos gastos diários correspondentes ao desenvolvimento das atividades do negócio e devem ser acompanhados e analisados a fim de perceber a suficiência do lucro para cobri-los.

Os custos são representados apenas pelos fornecedores, que compõe as compras de mercadorias e consistem no valor de aquisição dos produtos. No caso de empresas comerciais varejistas, por não haver custos de produção, a quantidade de itens classificados como custos é pequena, mas sua significância na tomada de decisão é muito grande. Esses custos influenciam diretamente no preço de venda e na margem de lucro.

A classificação de custos e despesas interfere diretamente no processo decisório, em relação à comercialização dos produtos, e nos resultados da empresa. A influência de cada grupo é relativa à sua representatividade perante o todo. Esse aspecto pode ser observado na Tabela 3.

Tabela 3: Representatividade dos custos e despesas

Gasto	Valor	%
Custo	R\$ 356.407,32	81%
Despesa	R\$ 83.182,90	19%
Total	R\$ 439.590,22	100%

Fonte: Elaborado pela autora, 2017.

A Tabela 3 apresenta o valor gasto correspondente aos custos e as despesas, além do percentual de cada um em relação com o montante total gasto. Como os custos são compostos pelos fornecedores, sua representatividade equivale a deles. O Gráfico 2 evidencia o percentual relativo a custos e despesas, deixando mais claro a representatividade de cada um.

Gráfico 2: Representatividade em percentual de Custos e Despesas



Fonte: Elaborado pela autora, 2017.

O Gráfico 2 retrata o percentual correspondente a cada grupo em relação ao gasto total. Os custos são responsáveis por 81% dos gastos, enquanto as despesas correspondem a 19%. Mediante as evidências, fica claro que os custos têm mais influência nas tomadas de decisão e seu impacto nos resultados é maior.

4.2.3 Identificação do valor de aquisição

Por se tratar de uma empresa comercial, não há custos de produção, logo, os custos são obtidos a partir do valor de aquisição, que leve em consideração os fornecedores e a compra das mercadorias. Esse valor influencia diretamente a comercialização dos produtos, bem como, o preço de venda praticado e a margem de lucro obtida.

Para facilitar a identificação e observação desses valores, os produtos vendidos foram separados por categorias, sendo elas: utensílios domésticos, cama mesa e banho, decoração, papelaria, brinquedos, balas e doces e confecções. Dentro dessas categorias foram selecionados os produtos mais significativos para comporem a análise dos custos.

Nas tabelas a seguir é possível verificar o valor de aquisição dos produtos selecionados para a análise, sendo que, esses valores foram identificados a partir das notas fiscais. Os itens selecionados têm maior representatividade no volume de vendas e compõe um conjunto de produtos que são indispensáveis nas prateleiras da loja. A Tabela 4 retrata os itens correspondentes às confecções; a 5 representa os produtos de cama, mesa e banho, utensílios domésticos e decoração; e a Tabela 6 contém peças de papelaria, brinquedos e doces e balas.

Tabela 4: Valor de aquisição das confecções

Categoria	Produto	Valor
Confecções	Bermuda jeans masculina adulto	R\$ 35,00
	Bermuda tãctel adulto	R\$ 9,90
	Regata feminina	R\$ 7,90
	Calça de moletom adulto	R\$ 10,00
	Calça jeans feminina	R\$ 39,00
	Calça jeans masculina	R\$ 35,00
	Camisa gola polo masculina	R\$ 22,00
	Camiseta infantil	R\$ 9,00
	Camiseta masculina adulta	R\$ 11,00
	Legue adulto	R\$ 11,00
	Short jeans feminino	R\$ 30,00

Fonte: Elaborado pela autora, 2017.

Na Tabela 4 é possível verificar os itens escolhidos para a análise da categoria de confecções. Esse grupo representa a maior parte do faturamento e do volume de vendas da loja, por isso, entre todas as categorias, esta é a que teve o maior número de produtos selecionados. Os itens elegidos são vendidos o ano inteiro, independente da estação, tanto para uso pessoal como para presente. Seus valores de aquisição variam de R\$ 7,90 a R\$ 39,00.

Tabela 5: Valor de aquisição de cama, mesa e banho, utensílios domésticos e decoração

Categoria	Produto	Valor
Cama, mesa e banho	Cobre leito casal	R\$ 59,90
	Jogo de lençol casal	R\$ 55,90
	Jogo de toalha 4 peças	R\$ 32,90
	Lençol casal	R\$ 12,50
	Pano de louça	R\$ 1,45
	Toalha de banho grande	R\$ 22,90
	Jogo de tapete banheiro	R\$ 9,90
	Toalha banho simples	R\$ 5,90
Utensílios domésticos	Bacia de alumínio	R\$ 10,00
	Bacia plástica grande	R\$ 8,00
	Jogo de copo	R\$ 6,90
	Jogo de pote plástico	R\$ 3,90
	Jogo de xícara	R\$ 26,00
	Kit lixeira de cozinha simples	R\$ 6,50
	Caixa organizadora 12l	R\$ 14,00
	Travessa de vidro oval sem tampa	R\$ 39,00
Decoração	Enfeite de mesa com três peças	R\$ 14,90
	Porta retrato de madeira	R\$ 1,90
	Porta retrato de vidro	R\$ 4,90
	Quadro	R\$ 39,00

Fonte: Elaborado pela autora, 2017.

A Tabela 5 retrata os produtos selecionados das categorias de cama, mesa e banho, utensílios domésticos e decoração. Esses itens são os que apresentam maior giro de vendas entre os demais desses mesmos grupos e seus volumes de vendas, geralmente, não apontam sazonalidade. São produtos vendidos diariamente, tanto para uso pessoal como para presentear alguém. Seus valores de aquisição variam de R\$ 1,45 a R\$ 59,90.

Tabela 6: Valor de aquisição de Papelaria, Brinquedos e Balas e doces

Categoria	Produto	Valor
Papelaria	Caderno 10 matérias	R\$ 12,90
	Caderno pequeno	R\$ 3,00
	Caneta	R\$ 0,60
	Caneta hidrocor	R\$ 9,90
	Lápis	R\$ 0,25
	Lápis de cor	R\$ 8,90
	Pacote de folha branca a4	R\$ 2,50
Brinquedos	Boneca grande	R\$ 39,90
	Boneca pequena	R\$ 14,90
	Boneco que transforma em carro	R\$ 16,90
	Caçamba grande	R\$ 15,50
	Carrinho fricção	R\$ 9,50
	Lego	R\$ 14,00
Balas e doces	Paçoca	R\$ 1,95
	Pacote amendoim	R\$ 1,95
	Pacote bala de goma	R\$ 1,95
	Pacote pirulito	R\$ 1,95
	Pipoca	R\$ 1,95
	Salgadinho	R\$ 1,95

Fonte: Elaborado pela autora, 2017.

A Tabela 6 mostra os itens escolhidos das categorias de papelaria, brinquedos e balas e doces. Essas categorias não são tão representativas quanto às demais, por isso, o número de itens selecionados foi menor. Os produtos de papelaria têm seu pico de vendas no começo do ano, entre janeiro e fevereiro, antes do início do ano letivo. Os brinquedos apresentam maior volume de saída entre outubro e dezembro, devido às datas comemorativas do dia das crianças e do natal. Já as balas e doces são vendidas diariamente, sem sazonalidade, porém sua representatividade no faturamento é pequena. Os valores de aquisição desses itens variam de R\$ 1,95 a R\$ 39,90.

4.2.4 Proposta de apropriação das despesas

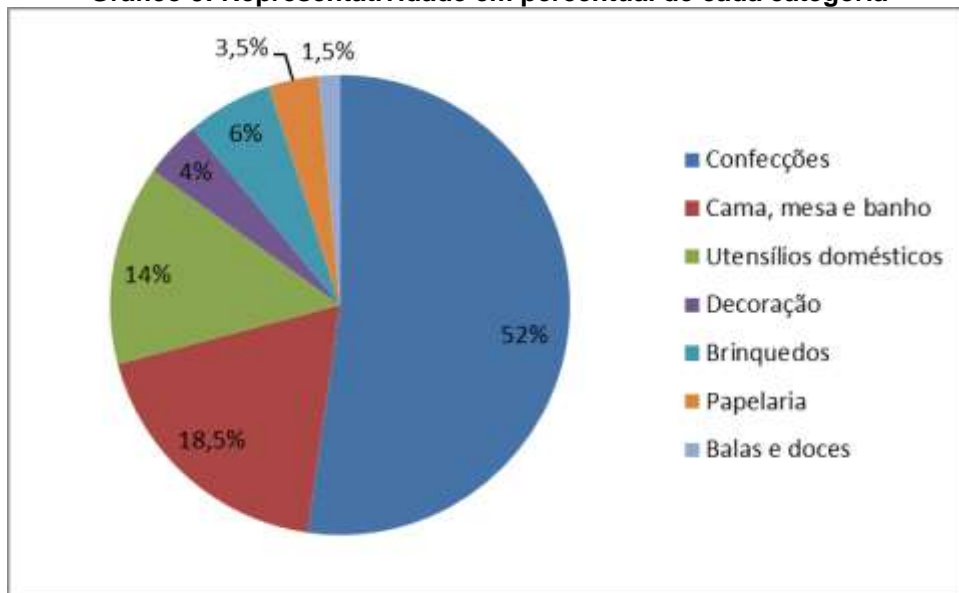
As despesas não estão correlacionadas diretamente aos produtos, mas sim, às atividades necessárias para o desenvolvimento do negócio. Por isso, aloca-las aos produtos requer a utilização de um critério de rateio que se adapte as características da organização. A proposta elaborada para a apropriação das despesas neste estudo, leva em consideração a necessidade de obter o gasto total por produto, derivado da soma do valor de aquisição com o percentual da despesa correspondente a cada produto.

Para tanto, foi utilizado como base à receita total das vendas do ano de 2016, bem como, a receita de cada produto selecionado para a análise, do mesmo ano. Neste sentido, o percentual correspondente à receita do produto perante a receita total das vendas, é o mesmo percentual de despesa alocado neste produto.

Para facilitar a compreensão deste método, a apropriação foi feita em duas partes. Primeiro foi verificado o percentual de cada categoria estipulada (confeições, cama, mesa e banho, utensílios domésticos, decoração, brinquedos, papelaria e balas e doces), levando em consideração a receita total da categoria, para assim alocar o percentual equivalente das despesas nas categorias. A partir

da apropriação das despesas em cada categoria, os produtos pertencentes a cada uma delas receberiam a alocação dessas despesas correspondente a sua representatividade na categoria. O Gráfico 3 mostra a representatividade, em percentual, de cada categoria em relação ao total da receita de vendas.

Gráfico 3: Representatividade em percentual de cada categoria



Fonte: Elaborado pela autora, 2017.

O Gráfico 3 demonstra que a categoria das confeccções é a mais representativa no volume da receita total, sendo responsável por cerca de 52%, seguida da cama, mesa e banho, com 18,5% e dos utensílios domésticos, com 14%. As demais categorias somam cerca de 15% da receita total. Neste sentido, a apropriação das despesas às categorias corresponde aos percentuais evidenciados no Gráfico 3 pode ser observada na Tabela 7.

Tabela 7: Alocação das despesas às categorias

Despesas		R\$ 83.182,90
Categoria	%	Valor (R\$)
Confeccções	52%	R\$ 43.255,11
Cama, mesa e banho	18,5%	R\$ 15.388,84
Utensílio doméstico	14%	R\$ 11.645,61
Decoração	4%	R\$ 3.327,32
Brinquedos	6%	R\$ 4.990,97
Papelaria	3,5%	R\$ 2.911,40
Balas e doces	1,5%	R\$ 1.247,74

Fonte: Elaborado pela autora, 2017.

A Tabela 7 retrata o percentual e o valor, em reais, correspondente à alocação das despesas nas categorias evidenciadas. As confeccções receberam cerca de R\$ 43 mil das despesas totais, cama, mesa e banho, pouco mais de R\$ 15 mil, utensílios domésticos, cerca de R\$ 12 mil e as demais categorias cerca de R\$ 12,5 mil.

Em seguida, os resultados alcançados foram apropriados aos produtos que representam cada categoria e foram selecionados para a análise. Para tanto, foi verificado a representatividade de cada produto perante a categoria, a fim de diagnosticar o percentual representado por cada item em relação ao total. A proposta dessa apropriação pode ser observada nas tabelas a seguir. A Tabela 8 retrata a alocação dos produtos da categoria das confeccções, a 9 representa cama, mesa e banho, utensílios domésticos e decoração, e a 10, papelaria, brinquedos e balas e doces.

Tabela 8: Alocação das despesas aos produtos das confecções

Categoria	Produto	%	Valor
Confecções	Bermuda jeans masculina adulto	2%	R\$ 865,10
	Bermuda tactel adulto	1%	R\$ 432,55
	Regata feminina	0,5%	R\$ 216,28
	Calça de moletom adulto	3%	R\$ 1.297,65
	Calça jeans feminina	4%	R\$ 1.730,20
	Calça jeans masculina	4%	R\$ 1.730,20
	Camisa gola polo masculina	2%	R\$ 865,10
	Camiseta infantil	1,50%	R\$ 648,83
	Camiseta masculina adulto	3%	R\$ 1.297,65
	Legue adulto	2%	R\$ 865,10
	Short jeans feminino	1,50%	R\$ 648,83

Fonte: Elaborado pela autora, 2017.

A Tabela 8 representa a proposta de alocação das despesas nos produtos correspondentes à categoria das confecções. A análise das receitas resultou no percentual apresentado na tabela e no devido valor apropriado. Pelo fato da categoria ter maior representatividade nas vendas, os valores das despesas são maiores, porém, a quantidade de produtos pertencente a esse grupo é grande, logo, o percentual alocado em cada produto, especificamente, é menor.

Tabela 9: Alocação das despesas aos produtos de cama, mesa e banho, utensílios domésticos e decoração

Categoria	Produto	%	Valor
Cama, mesa e banho	Cobre leito casal	10%	R\$ 1.538,88
	Jogo de lençol casal	12%	R\$ 1.846,66
	Jogo de toalha 4 peças	5%	R\$ 769,44
	Lençol casal	15%	R\$ 2.308,33
	Pano de louça	2%	R\$ 307,78
	Toalha de banho grande	9%	R\$ 1.385,00
	Jogo de tapete banheiro	6%	R\$ 923,33
	Toalha banho simples	8%	R\$ 1.231,11
Utensílios domésticos	Bacia de alumínio	7%	R\$ 815,19
	Bacia plástica grande	5%	R\$ 582,28
	Jogo de copo	10%	R\$ 1.164,56
	Jogo de pote plástico	8%	R\$ 931,65
	Jogo de xícara	15%	R\$ 1.746,84
	Kit lixeira de cozinha simples	5%	R\$ 582,28
	Caixa organizadora 12l	10%	R\$ 1.164,56
	Travessa de vidro oval sem tampa	13%	R\$ 1.513,93
Decoração	Enfeite de mesa com três peças	20%	R\$ 665,46
	Porta retrato de madeira	10%	R\$ 332,73
	Porta retrato de vidro	15%	R\$ 499,10
	Quadro	30%	R\$ 998,19

Fonte: Elaborado pela autora, 2017.

Na Tabela 9 é possível observação à apropriação das despesas nos produtos selecionados correspondentes as categorias de cama, mesa e banho, utensílios domésticos e decoração. Neste caso também foi analisada a representatividade de cada produto em relação à categoria, visando estabelecer o percentual condizente com a realidade das vendas. Essas categorias são compostas por uma quantidade menor de itens, logo, os percentuais alocados foram maiores.

Tabela 10: Alocação das despesas aos produtos de papelaria, brinquedos e balas e doces

Categoria	Produto	%	Valor
Papelaria	Caderno 10 matérias	20%	R\$ 582,28
	Caderno pequeno	10%	R\$ 291,14
	Caneta	1%	R\$ 29,11
	Caneta hidrocor	8%	R\$ 232,91
	Lápis	0,50%	R\$ 14,56
	Lápis de cor	6%	R\$ 174,68
	Pacote de folha branca a4	5%	R\$ 145,57
Brinquedos	Boneca grande	15%	R\$ 748,65
	Boneca pequena	5%	R\$ 249,55
	Boneco que transforma em carro	8%	R\$ 399,28
	Caçamba grande	10%	R\$ 499,10
	Carrinho fricção	5%	R\$ 249,55
	Lego	15%	R\$ 748,65
Balas e doces	Paçoca	20%	R\$ 249,55
	Pacote amendoim	10%	R\$ 124,77
	Pacote bala de goma	25%	R\$ 311,94
	Pacote pirulito	10%	R\$ 124,77
	Pipoca	20%	R\$ 249,55
	Salgadinho	15%	R\$ 187,16

Fonte: Elaborado pela autora, 2017.

A Tabela 10 apresenta a alocação das despesas nos produtos referentes à papelaria, brinquedos e balas e doces. Essas categorias têm uma representatividade menor na receita total, logo, o valor das despesas alocadas aos produtos é menor, porém, são grupos que não contam com uma quantidade muito grande de itens e, da mesma forma que explicado na Tabela 9, por isso, receberam um percentual maior.

Após concluir a apropriação das despesas é possível obter o gasto total por produto. Essa medida é resultante da soma do valor de aquisição de cada produto com o percentual alocado das despesas em cada unidade do produto. É necessário identificar a quantidade comprada de cada produto para, assim, dividir as despesas alocadas naquele item pela quantidade, gerando o valor unitário. A obtenção do gasto por produto possibilita verificar se a margem de lucro desejada é capaz de cobrir os gastos e ainda gerar lucro e se a comercialização de determinado produto é viável.

Neste sentido, a proposta elaborada para a gestão de gastos da empresa envolve a identificação e classificação dos gastos, a identificação do valor de aquisição e a apropriação das despesas nos produtos. Comparando com a gestão de custos utilizada atualmente, esse sistema poderá facilitar e tornar mais eficaz o controle dos gastos e a apropriação desses gastos aos produtos, possibilitando a elaboração de preços de venda condizentes com a realidade das operações da empresa. Utilizando as informações precisas, que os métodos de custeio oferecem, o conhecimento relativo ao desempenho do negócio será completo e a tomada de decisão tenderá a proporcionar melhoria nos resultados.

5. Conclusões

Este estudo foi realizado com o intuito de desenvolver uma proposta de apropriação de custos para uma empresa de comércio varejista. As bases utilizadas para elaboração dessa pesquisa foram referenciadas na fundamentação teórica e deram ênfase a importância da gestão de custos, principalmente, em relação ao comércio varejista, levando em consideração a aplicação do sistema de custeio variável. Foi possível concluir que a gestão de custos pode proporcionar a utilização de informações completas e precisas que facilitam a tomada de decisão, bem como, pode controlar eficientemente os gastos relativos ao negócio, classificando-os em custos, despesas, investimentos ou perdas, verificando a representatividade de cada um perante a receita e a influência dos mesmos nos resultados da empresa.

Atualmente, a empresa não conta com uma gestão de custos estruturada, formalizada e ativa.

Tudo é feito de forma muito simples, sem o auxílio de sistemas e métodos da contabilidade de custos, e, muitas vezes, sem informações completas e precisas. Notou-se que toda a gestão é feita pelo proprietário da loja, e o volume de vendas, os desejos e necessidades dos clientes e as novidades do mercado são os maiores influenciadores nas tomadas de decisão. A contabilidade é vista pela empresa como uma forma de atender as obrigações com o fisco, não como um meio de aperfeiçoar os resultados.

Para propor a estruturação do controle dos gastos incorridos pela empresa foi necessário realizar a identificação e classificação dos gastos, a identificação do valor de aquisição dos produtos e verificar qual a melhor alternativa de alocar as despesas aos produtos. Foi concluído que, por se tratar de uma empresa comercial, a grande maioria dos gastos representavam despesas, sendo que, apenas os fornecedores, que dizem respeito ao valor de aquisição dos produtos, foram classificados como custos, porém, a representatividade dos custos, em valor e em percentual, é muito maior do que das despesas, sendo muito mais significativa e influenciadora nas tomadas de decisões. O valor de aquisição foi verificado a partir das notas fiscais, levando em conta os produtos selecionados para a análise. Esse valor influencia diretamente o preço de vendas e a representatividade de cada produto no volume de gastos, pois, comparando com as despesas, o volume gasto com a compra de mercadorias é muito maior. As despesas foram alocadas aos produtos a partir do percentual de receita de cada produto em relação à receita total, sendo que, a atribuição desses percentuais foi capaz de distribuir de forma coerente as despesas aos produtos. Assim, através da soma do valor do percentual alocado das despesas com o valor de aquisição, ficou possível obter o gasto total por produto e, a partir daí verificar a suficiência da margem de lucro e o desempenho da venda de cada produto, bem como, de todas as atividades relativas à comercialização dos produtos.

Comparando a gestão utilizada com a proposta elaborada ficou evidente que, aplicando as sugestões desenvolvidas, a empresa poderá contar com informações precisas e completas, que irão auxiliar e facilitar o controle dos gastos, bem como, verificar e acompanhar o desempenho dos resultados e a representatividade de cada produto, tanto em relação ao gasto total, como em relação à receita. Assim, será possível avaliar se vale a pena ou não continuar comercializando determinado produto, qual o rendimento que cada produto proporciona ao faturamento da loja e qual o comportamento dos gastos e das receitas. Com isso, a empresa não ficará a mercê de informações subjetivas, derivadas apenas das vontades dos clientes, do mercado ou da experiência, para tomar suas decisões e controlar suas operações.

Referências

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos**: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade. São Paulo: Atlas, 2006.

DUTRA, René Gomes. **Custos**: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2003.

ENDEAVOR BRASIL. **Gestão de custos**: como ter um bom controle financeiro. Disponível em: <<https://endeavor.org.br/gestao-de-custos/>>. Acesso em: 15 de agosto de 2017.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Estudo de caso**. São Paulo: Atlas, 2009.

HORNGREN, C; FOSTER, G; DATAR, S. **Contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos**: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MALHOTRA, Naresh K. **Introdução à pesquisa de marketing**. São Paulo: Prentice Hall do Brasil, 2005.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Contabilidade de custos para não contadores**. São Paulo: Atlas, 2009.

PACHECO, A. A.C.; CAMARGO, J. **Gestão e contabilidade de custos**. 2009

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

PADOVEZE, Clóvis Luís. O paradoxo da utilização do método de custeio: custeio variável por absorção. **Revista CRC-SP**, ano 4, n. 12, p. 42-58, 2000.

PEREIRA, Júlio Cesar R. **Análise de dados qualitativos**: estratégias metodológicas para as Ciências da Saúde, Humanas e Sociais. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2004.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e

prática. São Paulo: Atlas, 2003.

SANTOS, Joel José dos. **Contabilidade e análise de custos:** modelo contábil, métodos de depreciação, ABC - custeio baseado em atividades, análise atualizada de encargos sociais sobre salários. São Paulo: Atlas, 2011.

SEBRAE. **Saiba mais:** custos no comércio. Disponível em:

<[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/C437771CF43C706703257146005BACDE/\\$File/NT00031FBA.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/C437771CF43C706703257146005BACDE/$File/NT00031FBA.pdf)>. Acesso em: 30 de agosto de 2017.

STARK, José Antônio. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2007.

ZOUAIN, Deborah Moraes; VIEIRA, Marcelo Milano Falcão. **Pesquisa qualitativa em administração.** Rio de Janeiro: Ed. da FGV, 2006.