

A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NA TOMADA DE DECISÃO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL

Autor: José Leorne Silva Neto; Orientadora: Maria Naíula Monteiro da Silva

Universidade Federal do Ceará - leorne11@gmail.com

Resumo do artigo: Nos últimos anos é possível observar que a Contabilidade para empresas optantes do Regime de Tributação Simples Nacional tem tomado, mesmo que ainda de forma muito tímida, o lugar que lhe é devido: o de auxiliar os usuários nas tomadas de decisões. Em um cenário econômico de crise, com baixo consumo de bens duráveis, altas taxas de insolvência empresarial e linhas de crédito quase impossíveis de serem quitadas no curto prazo, aplicar recursos com vistas à potencializar benefícios econômicos esperados e reduzir os custos envolvidos na operação da atividade principal passaram a ser tarefas vitais para a manutenção do negócio. Nesse contexto, o monitoramento dos custos tem sido essencial na gestão empresarial. Assim sendo, tendo em vista as dificuldades mencionadas e a grande importância desta temática, o presente artigo tem por objetivo geral analisar a qualidade da informação referente a Custos em uma empresa de pequeno porte que atua no segmento da construção civil. Por sua vez, os objetivos específicos visam avaliar a aplicação de conceitos básicos da Contabilidade de Custos através da verificação dos dados econômicos gerados no ano de 2016, bem como observar os critérios de rateio utilizados na alocação dos custos aos produtos. Para tanto, foi realizada uma pesquisa indutiva-observacional, de gênero teórico, de natureza básica e objetivo exploratório, que utilizou-se de procedimento de estudo de caso único, com abordagem qualitativa dos dados e elaboração de cenário controlado para aplicação dos conceitos de Custeio Variável. Da análise dos dados, constatou-se que a Contabilidade de Custos, na empresa objeto de estudo, é utilizada essencialmente para formação de preço dos produtos. Constatou-se, também, que as possíveis contribuições gerenciais da Contabilidade de Custos são negligenciadas, possivelmente por desconhecimento dos gestores.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos, Empresa de Pequeno Porte, Tomada de Decisão.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade, enquanto ciência social aplicada, passou por várias mudanças nas últimas duas décadas. Não que ela tenha alterado o objeto de estudo, que continua sendo o patrimônio de pessoas jurídicas, ou mesmo pessoas físicas, e nem os objetivos. A mudança está no fato da valorização da figura do contador dentro de uma entidade e na expansão das áreas de atuação deste.

A Contabilidade de Custos, um dos pilares que compõe a Contabilidade Gerencial, era enxergada, inicialmente, como um método para avaliar estoques. Devido a maior demanda por informações e com o avanço das tecnologias de gerenciamento, a Contabilidade de Custos passou a ser um dos pontos estratégicos para toda e qualquer entidade que deseja tomar decisões rápidas, seguras e que, no final, sejam acertadas. A valorização desse ramo da contabilidade pode transformar gestores comuns e fechados à novas ideias em tomadores de decisões certeiras e com amplo espaço de atuação

no mercado. Assim sendo, conforme o cenário exposto, surge o problema central deste artigo: quais fatores impossibilitam a utilização integral da Contabilidade de Custos como ferramenta gerencial em uma empresa de pequeno porte?

O presente artigo é a síntese de um estudo de caso individual, de abordagem indutiva-observacional e gênero teórico, de natureza básica e objetivo exploratório, com procedimentos documental e bibliográfico e abordagem qualitativa. Para tanto, tem como objetivo geral avaliar o tratamento recebido pela informação contábil referente à custos em uma empresa de pequeno porte de Fortaleza, Ceará, no ano de 2016. Por sua vez, tem por objetivos específicos identificar os critérios de rateio para alocação de custos aos produtos, bem como analisar a utilização de conceitos básicos da Contabilidade de Custos em tal realidade econômica.

O artigo está estruturado em quatro seções, sendo: a Introdução, que visa fornecer panorama geral sobre a temática, quais os objetivos a serem cumpridos no decorrer da pesquisa e como foram tratados a coleta e análise de dados; a Metodologia, que tratará da identificação do Sistema de Custos adotado na empresa, detalhará quais os custos, estruturas de alocação e critérios de rateios desses custos aos produtos; os Resultados e Discussões, que trará observações a respeito da qualidade das informações de custos geradas pela entidade e elaboração de um cenário controlado para implantação do Custeio Variável; e Conclusão, que proporcionará reflexões a respeito da pesquisa realizada e da importância de um sistema de custos bem estruturado.

2 METODOLOGIA

No tocante à metodologia, foi realizada coleta de dados a partir dos relatórios financeiros e econômicos da entidade em estudo. O processamento destes foi efetuado em planilhas previamente elaboradas com o intuito de alimentá-las com a finalidade de gerar resultados numéricos possíveis de serem analisados.

Embora possua um *software* de acompanhamento integrado entre vendas, reposição, devoluções, estoques, contas a pagar, contas a receber e conciliação bancária, o sistema de custos identificado na entidade não chega a ser tão organizado e integrado como os demais controles.

Existe um sucinto tratamento e raríssima separação dos custos e dos seus controles por setor, até mesmo pelo fato de não existir na cultura interna da empresa a ideia de segregação de setores, exceto a Gerência. A estrutura física da

empresa é dividida em dois andares, funcionando no térreo a Frente de Loja, o Almoxarifado, o Depósito e o Caixa. Já no andar superior funciona a Gerência.

O cálculo de custos como salário dos colaboradores, combustível, energia elétrica, água, telefone e internet, aquisição de produtos para revenda ou fornecedores (atividade-fim da empresa), aquisição de equipamentos para agilizar o atendimento (como computadores, leitores de código de barras, *software* de sistema integrado de informações) e materiais de consumo (materiais de escritório) são realizados de maneira superficial, onde os custos que mais recebem a atenção dos gestores são os de aquisição de produtos para revenda e a folha de pagamento. Pelo menos uma vez por mês é requisitado um relatório simples que evidencia o volume de vendas dos produtos adquiridos e o valor da folha de pagamento, relatório este que confronta apenas a quantidade de produtos iniciais em estoque, a quantidade de produtos vendidos, o valor de aquisição de produtos e o valor das remunerações dos empregados.

Segundo Martins (2003, p. 14), inicialmente a Contabilidade de Custos era vista como uma "[...] forma de resolver problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não a de fazer dela um instrumento de administração." Todavia, com o avanço das tecnologias que auxiliam na tomada de decisão acertada no tocante à gerenciamiento de empresarial, a Contabilidade de Custos passou a ser vista "[...] de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerenciais." (MARTINS, 2003, p. 15). É exatamente na tentativa de controlar e auxiliar na tomada de decisão que o relatório de custos é utilizado pelos gestores da entidade.

Apesar de existir um relativo acompanhamento dos custos da entidade, realidade que destoa bastante das outras microempresas e empresas de pequeno porte do país, os relatórios não conseguem ser extremamente úteis para os gestores, visto que falta capital humano qualificado capaz de interpretar as informações geradas. Sendo assim, o objetivo primeiro da contabilidade, qual seja gerar informação útil para tomada de decisão acertada, muitas vezes não é atingido.

Em um mercado onde a qualidade do produto, o preço e o atendimento são atributos essenciais para vencer a concorrência e obter resultados financeiros e econômicos capazes de proporcionar a continuidade das atividades comerciais a longo prazo, a redução de custos é um dos principais objetivos de quem comanda uma empresa. Quanto menor o custo de um produto, menor poderá ser seu preço final e, por consequência, maior poderá ser o consumo dele pelos clientes (baixo preço pode significar maior consumo). Portanto, a principal meta

dos gestores da empresa em analisada é reduzir os custos que influenciam no preço final dos produtos.

Quanto ao sistema de distribuição de custos propriamente dito, pode-se dizer que o sistema adotado é o denominado Custeio por Absorção "Uma Fase", onde os custos considerados diretos são apropriados aos produtos sem rateio, e os custos considerados indiretos, são rateados/distribuídos, em sua maioria, pelo volume de produto vendido.

Os custos da companhia são distribuídos aos produtos de maneira simples, sem fórmulas ou cálculos bem elaborados que aproximariam consideravelmente os preços finais da realidade vivida. A divisão é dada basicamente por custos diretos, onde o principal custo é o de aquisição de produtos para revenda; e por custos indiretos, quais sejam: energia elétrica, água, combustível, telefone e internet, materiais de consumo (materiais de escritório), salário de funcionários. Os custos diretos são lançados à cada produto sem nenhum método de rateio. Tais custos são facilmente identificados na cadeia de produção e logo compõem uma parte do custo total do produto. Já os custos indiretos, que são mais diversificados e não são facilmente identificados, são apropriados após sofrerem rateios, sendo um dos principais critérios o volume de venda de produtos.

Os custos diretos, que no caso da empresa em análise é considerado somente o custo de aquisição dos produtos junto aos fornecedores, são demonstrados na Tabela 1.

TABELA DE CUSTOS CUSTOS DIRETOS - 31 DE AGOSTO DE 201X								
CUSTOS DIRETOS	TOTAL (R\$)	QTD. ADQUIRIDA	PRÇ. UNITÁRIO (R\$)	QTD. VENDIDA	PRÇ. VENDA (R\$)	RECEITA VENDAS (R\$)	ESTOQUE FINAL	RELAÇÃO C.D. vs P.V. (%)
FORNECEDOR P1	1500	100	15	68	40	2720	32	37,50
FORNECEDOR P2	600	50	12	32	35	1120	18	34,29
FORNECEDOR P3	5500	250	22	211	49	10339	39	44,90
FORNECEDOR P4	1540	110	14	96	42	4032	14	33,33
TOTAL (R\$)	9140	510		407		18211	103	

Tabela 1 - Formação do Preço de Venda
Elaborado pelo Autor

Conforme ilustrado, para a formação do preço de venda dos produtos P1, P2, P3 e P4, boa parte advém do custo direto. Em termos percentuais, por exemplo, tem-se que no produto P3, o que possui maior custo de aquisição por unidade e maior volume de vendas, o custo direto com fornecedor significa 44,90% do preço final, sem considerar ainda os custos indiretos que serão apropriados. Portanto, pode-se concluir por ocasião que possuir o preço de venda maior, com volume de vendas avantajado no período, o faturamento prévio, em Receita Bruta, também será maior.

A formação de preço final (P.F) ou preço de venda (P.V) considera os custos totais (C.T), que é a soma dos custos diretos (C.D) e custos indiretos (C.I), e a margem de lucro (M.L) desejada. Portanto, $P.V = C.T + M.L$, onde M.L é inversamente proporcional ao volume de venda dos produtos devido ao método de custeio adotado. Quanto maior for o volume de vendas do produto, maior será a alocação de custos e menor será a margem de lucro para se chegar ao preço final. O P.V pode ser menor do que o preço de mercado (P.M), por isso, se P.V for menor que P.M, a margem de lucro de um determinado produto pode aumentar, visto que o preço praticado poderá ser maior, aumentando, assim, a M.L.

Conforme a Tabela 2, que demonstra o tratamento dos custos indiretos, é possível observar os critérios de rateio para apropriação aos produtos.

TABELA DE CUSTOS INDIRETOS - 31 DE AGOSTO DE 201X							
CUSTOS INDIRETOS	TOTAL (R\$)	ANDAR TÉRREO					CRITÉRIOS DE RATEIO
		FRENTE DE LOJA	ALMOXARIFADO	DEPÓSITO	CAIXA	GERÊNCIA	
ENERGIA M1	210	-	-	-	-	210	-
ENERGIA M2	450	-	-	-	-	-	Apropriado Pelo Volume de Vendas
ÁGUA	80	-	-	-	-	-	Apropriado Pelo Volume de Vendas
TELEFONE/INTERNET	230	-	-	-	-	-	Dividido Pela Metade Entre Dois Andares
SALÁRIO	7920	-	-	-	-	-	Apropriado Pelo Volume de Vendas
COMBUSTÍVEL	500	-	-	-	-	-	Apropriado Conforme Produto Que Foi Entregue
MATERIAL DE CONSUMO	100	-	-	-	-	-	Dividido Pela Metade Entre Dois Andares
TOTAL (R\$)	9490						

Tabela 2 - Custos Indiretos
Elaborado pelo Autor

Na entidade existem dois medidores de energia elétrica: um para o andar térreo e outro para o andar superior. O medidor M1 é direcionado para a Gerência (primeiro andar) e o medidor M2 é direcionado para os demais setores do andar térreo, ou seja, apenas o valor do medidor M2 sofrerá rateio aos produtos vendidos. Já o critério de rateio para água e salários, é o mesmo: o volume de vendas dos produtos. Para materiais de consumo e telefone e internet o critério observado é o da divisão igual para os dois andares, sem considerar quantidade de funcionários em serviço, demanda por materiais de consumo e etc. Por fim, o combustível é rateado conforme a quantidade de produtos entregues em domicílios aos clientes.

A Tabela 3 apresenta os dados e os valores dos custos segregados por critérios de rateio e lançados aos produtos.

mais do que adentrar numa análise fria dos relatórios, é importante observar a qualidade das informações produzidas e se estas informações são suficientes para sanar as necessidades que, porventura, os gestores possuam.

As informações de custos produzidas pela entidade em estudo podem ser consideradas simples se comparadas às de outras entidades do setor. Não há um critério de rateio justo para alocar custos indiretos aos produtos negociados, por exemplo. Não existe segregação de setores que, mesmo intimamente interligados, possuem funções e atividades distintas. Para fins de apuração tributária o método adotado pela entidade é suficiente. Já para fins gerenciais, para usuários internos, a estrutura acaba deixando brechas, o que pode, no fim, prejudicar a tomada de decisão.

Tomando o faturamento anual (superior a R\$ 360.000,00) como ponto de análise, é possível notar alguns efeitos. O primeiro deles é de que existe uma grande movimentação financeira mensal, tanto de entrada como saída de recursos. O segundo está ligado a variedade de produtos disponíveis para venda e, por consequência, um número considerável de fornecedores que negociam com a entidade. Já o terceiro efeito está relacionado à tributação. Custo pode ser deduzido da receita apurada. Na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) estão listados todos os fatos que geraram receitas/faturamento confrontados com as despesas do período. Quanto maior for a eficiência na apuração e alocação dos custos aos produtos, melhor será a qualidade das informações contábeis.

Contabilmente, Despesas e Custos possuem significados diferentes. Existem ainda outros termos contábeis que estão intimamente relacionados à apuração de custos e que, por vezes, são confundidos ou têm sua aplicação feita de modo equivocado. A título de exemplificação podem ser citados os termos investimento, custo, despesa e desembolso. Diferenciá-los é de vital importância para o setor contábil, pois os valores serão alocados junto à divulgação do Resultado do Exercício (DRE). Investimento é considerado todo gasto que a entidade adquire que pode ser "ativado", ou seja, com a finalidade de transformar em Ativo (bem ou direito), como máquinas e equipamentos, que participam da atividade-fim da entidade. Quanto ao termo Desembolso este se trata da efetiva saída de recurso financeiro para quitar uma obrigação. Os termos que mais interessam nesse momento são Custos e Despesas. O primeiro está intimamente ligado ao processo produtivo de bens e serviços que serão vendidos ou oferecidos. Já o segundo, está ligado ao sacrifício financeiro que a entidade realiza para obter receitas. Portanto, Custos é tudo aquilo que está relacionado à produção, enquanto Despesas são as atividades realizadas para

a obtenção de receitas e que, com raras exceções, surgem após o processo de produção (no estágio de venda e pós-venda do produto ou serviço vendido ou prestado, dentre outros casos).

Tais assertivas convergem com Martins (2003, p. 26) quando menciona que "Teoricamente, a separação é fácil: os gastos relativos ao processo de produção são custos, e os relativos à administração, às vendas e aos financiamentos são despesas". Todavia, por diversas vezes custos e despesas não são facilmente reconhecidos. Martins (2003, p. 26) exemplifica que

[...] uma série de problemas aparece pelo fato de não ser possível a separação de forma clara e objetiva. Por exemplo, é comum encontrarmos uma única administração, sem a separação da que realmente pertence à fábrica; surge daí a prática de se ratear o gasto geral da administração, parte para despesa e parte para custo, rateio esse sempre arbitrário, pela dificuldade prática de uma divisão científica.

Portando, em resumo, "só devem ser rateados e ter uma parte atribuída aos custos de produção e outra às despesas do período os valores relevantes que visivelmente contêm ambos os elementos e podem, por critérios não excessivamente arbitrários, ser divididos nos dois grupos." (MARTINS, 2003, p. 27)

A partir de todo cenário técnico-científico apresentado anteriormente é possível traçar uma análise mais realista das informações gerenciais de custos produzidas pela empresa.

Existe diferenças quanto à produção, necessidade e disponibilidade da informação contábil. Reportando o cotidiano da entidade em análise, tem-se a seguinte situação: as informações gerenciais são produzidas e armazenadas em tempo real devido a atuação de um *software* integrado, um *Enterprise Resource Planning* (ERP); tais informações têm que estar sempre disponíveis para atender às necessidades dos gestores (usuários internos). De nada adiantaria produzir informações se estas não estão disponíveis para o momento da tomada de decisão. Assim como também de nada adiantaria a produção de informações contábeis que estejam longe de suprir as necessidades dos usuários. Todos os três momentos devem estar interligados e relacionando-se um com o outro, formando rede e respondendo, cada um, a necessidade do outro.

Constatou-se na companhia que as informações, embora produzidas com frequência através dos relatórios gerenciais, são simplórias. O método de rateio dos custos indiretos e a forma de precificação final dos produtos não condizem com a realidade. Alocar maiores custos no preço de venda final de um produto pelo

simples fato dele possuir maior volume de vendas ocasiona conclusões distorcidas que podem reduzir receitas e, por conseguinte, o resultado do período.

Quanto aos demais custos também há o mesmo método deficiente de alocação. Cada direcionamento eleva o custo de uma unidade vendida. O compromisso da entidade de sempre vender a preço abaixo ou no mesmo nível de mercado sacrifica o resultado final do período. Como mencionado anteriormente, quanto maior a alocação de custos no preço de venda de um produto, menor será a margem de lucro por unidade. Portanto, conforme observado na Tabela 4, o produto com maior volume de venda é o que possui a menor margem de lucro.

TABELA DE CUSTOS - 31 DE AGOSTO DE 201X					
	PRODUTO P1	PRODUTO P2	PRODUTO P3	PRODUTO P4	TOTAL (R\$)
CUSTOS DIRETOS	1500	600	5500	1540	9140
CUSTOS INDIRETOS	1411,79	664,37	4380,71	1993,12	8449,99
TOTAL (R\$)	2911,79	1264,37	9880,71	3533,12	17589,99
VOLUME DE VENDAS/UNID.	68	32	211	96	407
VOLUME DE VENDAS (%)	16,71	7,86	51,84	23,59	100
CUSTO TOTAL (R\$/UNID.)	29,12	25,29	39,52	32,12	-
PREÇO DE VENDA (R\$)	40	35	49	42	-
MARGEM DE LUCRO (%)	27,20	27,74	19,35	23,52	-

Tabela 4 - Margem de Lucro
Elaborado pelo Autor

Acompanhando a frequência de disponibilização dos relatórios gerenciais e da qualidade enxuta, a informação produzida pela entidade, quando preservados atributos como relevância, confiabilidade, verdade e oportunidade, é considerada boa. O uso que a entidade faz da informação é que apresenta certa dificuldade. De nada adianta produzir relatórios se não existe interpretação correta dos dados apresentados.

3.1 Discussão Sob a Ótica do Custeio Variável

Se a tentativa de identificar o método de tratamento das informações relativas à custos já significa ser tarefa árdua devido à realidade da maioria das Empresas de Pequeno Porte brasileiras, o que se falará sobre a tentativa de separar os dados em questão para uma análise mais voltada ao Custeio Variável. O método escolhido pela entidade é o de Custeio por Absorção de "Uma Fase", método este que atende à Legislação Fiscal brasileira atualmente. Portanto, pode-se ter como conclusão que, tanto para obrigações externas (o fisco, especialmente), quanto para fins internos (gerenciais), a firma utiliza o mesmo método.

Todavia, existe ainda outro método que possibilita uma melhor aplicação de conceitos e nomenclaturas para análise gerencial de tomada

de decisão: o Método de Custeio Variável. Se antes, no Método de Custeio por Absorção, todos os custos (diretos e indiretos) eram lançados sobre os produtos para calcular individualmente lucro e outros resultados totais, neste os custos fixos, também chamados de custos estruturais, são lançados diretamente no Resultado da entidade e, através da Margem de Contribuição, calcula-se quantas unidades serão necessárias para cobrir esses custos que, independente do faturamento e do volume de vendas, estarão lá para serem quitados (os custos fixos são obrigações quase constantes). Com o intuito de esclarecer as diferenças entre os dois métodos de custeio, Martins (2003, p. 141, 142) argumenta que

[...] no Custeio por Absorção apropria-se todos os custos de produção, quer fixos, quer variáveis, quer diretos ou indiretos, e tão-somente os custos de produção, aos produtos elaborados. [...] 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.

Portanto, neste momento, conclui-se que folha de pagamento, energia, água, telefone/internet e material de consumo serão tratados como custos fixos da entidade, ou seja, custos que, independente da quantidade vendida de produtos, estarão no Resultado como uma obrigação a ser quitada.

Dentro do Custeio Variável há a necessidade de calcular a Margem de Contribuição (MC) de cada produto, onde Martins (2003, p. 128) conceitua assim: " [...] a diferença entre o preço de venda e o Custo Variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputado sem erro". Portanto, $MCu = P.V. - (C + D) \text{ Variáveis}$.

Conceituado Margem de Contribuição, para a continuação da análise gerencial, é interessante pensar sobre um conceito mais abrangente: Ponto de Equilíbrio Contábil. Tal equilíbrio dá-se pela ideia de Lucro Zero, ou seja, toda a Receita do Período é igual aos Custos Totais ($R.T = C.T$). Ainda tem-se outra concepção: a de que a Margem de Contribuição Total (M.C.t) é igual aos Custos Totais (C.T). Portanto, a Quantidade de Equilíbrio (Q.E) de um só produto é a razão entre Custos Fixos (C.F) e Margem de Contribuição (M.C). Já o Volume Financeiro de Equilíbrio (V.F.E) é dado pela multiplicação da Quantidade de Equilíbrio (Q.E) pelo Preço de Venda (P.V). Na Tabela 5 há o cálculo das Margens de Contribuição, Quantidade de Equilíbrio, Volume Financeiro de Equilíbrio individual para cada produto (na hipótese de que a empresa só trabalhe com um produto):

TABELA DE CUSTOS - 31 DE AGOSTO DE 201X				
ESTRUTURA FIXA	TOTAL (\$)			
ENERGIA M1	210			
ENERGIA M2	450			
ÁGUA	80			
TELEFONE/INTERNET	230			
SALÁRIO	7920			
MATERIAL DE CONSUMO	100			
TOTAL (\$)	8990			
DADOS	PRODUTO 1	PRODUTO 2	PRODUTO 3	PRODUTO 4
PREÇO DE VENDA (P.V)	40	35	49	42
CUSTOS VARIÁVEIS (C.V)	15	12	22	14
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO (Mcu)	25	23	27	28
QUANTIDADE DE EQUILÍBRIO (Q.E)	360	391	333	321
VOLUME FINANCEIRO DE EQUILÍBRIO (V.F.E)	14384	13680,43	16315,19	13485

Tabela 5 - MCu, Q.E., V.F.E
Elaborado pelo Autor

É importante frisar que a maioria das empresas não trabalham/atuam somente com um único tipo de produto e/ou serviço. Assim sendo, deve-se estabelecer critérios para que os Custos Estruturais sejam rapidamente quitador e que as unidades vendidas a mais do que a Quantidade de Equilíbrio transformem-se em resultado positivo (toda unidade que é vendida a mais do que a Quantidade de Equilíbrio, o que antes era Margem de Contribuição para cobrir a estrutura fixa, transforma-se em Lucro unitário). Portanto, trabalhando hipoteticamente com um único produto, se, por exemplo, fossem vendidas 361 unidades do Produto P1, o Lucro, naquele momento, seria de \$ 25,00 e assim por diante.

Visto que os produtos possuem Margens de Contribuição distintas umas das outras, caso fosse possível - neste caso, excluindo-se a demanda do mercado -, a entidade deveria preferir o produto que possui maior M.C. Como tal cenário não é real, caso a empresa trabalhe com vários produtos de Margens diferentes e conforme a demanda de mercado, também existirão variados Pontos de Equilíbrio. Por exemplo, já que o Produto P3 é o de maior demanda, pode-se ter a seguinte combinação: 150 unidades de P3, 100 unidades de P4, 50 unidades de P1 e 39 unidades de P2.

Existem ainda outros dois Pontos de Equilíbrio: o Econômico e o Financeiro. O primeiro refere-se ao custo de oportunidade na alocação de recursos por parte da firma. O segundo trata de despesas desembolsadas e não desembolsadas para calcular o fluxo de caixa. Todavia, por limitações da pesquisa, não foi possível montar um estudo de caso para a utilização empírica de tais conceitos.

Para finalizar o estudo de caso, é de suma importância inserir o conceito de Margem de Segurança (M.S). A M.S é calculada a partir da diferença do volume de atividade atual (V.A) da entidade da quantidade de equilíbrio (Q.E), ou seja, $M.S = V.A - Q.E$. Portanto, o

valor inserido nessa diferença, acima da Quantidade de Equilíbrio, será chamado de Lucro do Período.

4 CONCLUSÕES

O presente artigo é resultado de um estudo de caso individual através da coleta de documentos e dados de uma entidade de pequeno porte situada na cidade de Fortaleza, Ceará. Foram coletados dados referente à produtos vendidos e custos apurados, bem como a observação da estrutura física da entidade e dos métodos adotados para alocar custos aos produtos.

O objetivo geral, qual seja o de analisar o tratamento recebido pela informação contábil referente à custos em uma empresa de pequeno porte de Fortaleza, Ceará, no ano de 2016, foi cumprido a partir do momento em que a entidade foi identificada e também identificados os métodos e tratamentos que esta dispensa às informações de custos. Quanto aos objetivos específicos, que são analisar os critérios de rateio para alocação de custos à produtos; sugerir novos métodos de alocação de custos que melhor represente a realidade da entidade também foram respondidos com louvor, visto que houve análise crítica dos critérios de alocação adotados pela entidade.

A pesquisa demonstrou-se enriquecedora, pois a partir dela foi possível constatar que, reduzindo a amostra às Empresas de Pequeno Porte brasileiras, a contabilidade, de modo geral, ainda não é tratada com a devida importância, tanto no gerenciamento de empresas, quanto na tomada de decisão. O desconhecimento de conceitos básicos da Contabilidade de Custos por parte dos gestores torna-se o principal fator explicativo para a subutilização desta ferramenta no gerenciamento de companhias, não importando atividade principal e porte financeiro. Sendo assim, observa-se que a alocação justa de custos não é uma realidade para a grande maioria do empreendedores.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. São Paulo, Editora Atlas: 2003.