

O processo decisório com base na margem: um estudo de caso em indústria e comércio do setor colchoeiro

RESUMO

O objetivo principal da pesquisa é utilizar a margem de contribuição através do custeio variável e a análise incremental para definir a alternativa de venda mais vantajosa de base box em uma empresa industrial e comercial. O estudo de caso foi abordado através de pesquisa exploratória, descritiva e documental. Verificou-se que, através da análise incremental, a alternativa mais vantajosa para a aquisição de base box seria através de terceirização parcial com finalização própria pela empresa; já através do IMC, para cada tipo de produto houve uma alternativa distinta, que seria mais benéfica para cada um. Esses achados permitiram concluir que a análise dos custos da empresa através do custeio variável, bem como a verificação das contribuições no seu resultado por meio de indicadores, além de análises incrementais acerca dos benefícios que podem ser obtidos em cenários distintos, fornecem informações e dados significativos e relevantes para a tomada de decisão. Desse modo, a proposta contribui para que gestores e proprietários da empresa analisem se a gestão de custos é utilizada, além das estratégias adotadas como apoio no processo decisório. Nessa conjuntura, o problema foi respondido adequadamente, bem como seu objetivo alcançado através de análises de indicadores.

Palavras-chave: Custeio variável. Análise incremental. Método da margem.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 INTRODUÇÃO

Na esfera atual, a competitividade entre as empresas está cada vez mais intensa e, para alcançar bons resultados, é necessário que os gestores tenham acesso às informações fidedignas e relevantes a respeito dos gastos incorridos da empresa, isto com o intuito de atingir a maximização dos lucros e simultaneamente a minimização de custos e riscos. Sob esse panorama, a partir do uso de ferramentas e teorias da contabilidade de custos aplicadas às informações contábeis da empresa, os gestores conseguem realizar análises mais eficientes para a assertividade nas suas decisões, garantindo assim, a competitividade no mercado.

Dessa forma, o custeio variável permite um melhor controle e gestão de custos e resultados da empresa, uma vez que através da margem de contribuição, consegue verificar a viabilidade de cada produto no que tange o seu preço e a análise diferencial em cenários com no mínimo duas alternativas distintas.

Na visão de Hastenteufel e Larentis (2015), o custeio variável auxilia o processo decisório em virtude de os custos variáveis associados a margem de contribuição conseguirem identificar os custos fixos da empresa, os custos variáveis de cada projeto e verificar como cada produto contribui para cobrir os custos fixos totais da empresa, bem como a rentabilidade real de cada um, contribuindo assim, para a análise gerencial dos custos da empresa.

Assim, para manter-se no mercado, as empresas necessitam de inovação, e principalmente gerenciar a própria organização de maneira eficiente, logo a relevância e notoriedade em buscar aplicar a contabilidade gerencial. Garrison, Noreen e Brewer (2013) e Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007) exprimem que a contabilidade gerencial fornece informações necessárias para os usuários internos da entidade, para utilidade dentro da própria organização e processo decisório.

Diante do contexto exposto, a pesquisa busca elucidar o seguinte questionamento: Utilizando a margem de contribuição através do custeio variável e a análise diferencial, qual a melhor alternativa para a venda de base box para colchões?

À vista disso, o presente trabalho tem como objetivo geral utilizar a margem de contribuição através do custeio variável e a análise diferencial para definir a alternativa de venda mais vantajosa de base box. Além disso, mais especificamente, estudar bibliograficamente o tema, identificar as alternativas confrontando seus custos, e compará-las para definir, através das informações obtidas pelo custeio variável, a melhor alternativa, além de estabelecer estratégias para maximizar os resultados da empresa.

O estudo se justifica pela aplicação de ferramentas gerenciais para a gestão de custos através do cálculo da margem de contribuição dos produtos pelo custeio variável, para a melhor atuação da empresa no contexto mercadológico. Gerando assim, informações relevantes para a gestão de custos e assertividade no processo decisório dos administradores da empresa por meio da contabilidade gerencial. Ademais, gera informações que podem servir de embasamento para outras empresas do ramo, informações estas que melhoram a qualidade da informação para a gestão de custos.

Segundo Cunha, Castanha, Monteiro, Vieira e Cittadin (2018), o custeio variável apresenta informações relevantes para o processo de tomada de decisão, tal como margem de contribuição. Em conformidade com esse pensamento, Ribeiro, Gayego, Matiello e Oliveira (2012) completam que a informação gerada pelo custeio variável, através da identificação da margem de contribuição, capacita os gerentes a detectarem o retorno de cada produto na empresa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico do presente estudo foi dividido em três pontos, no qual o primeiro apresenta conceitos relacionados à contabilidade de custos; seguido de informações e dados referentes ao setor de colchões e base box; e, por fim, apresentando estudos anteriores com abordagens similares à do atual estudo.

2.1 Contabilidade de custos

Bruni e Famá (2019) definem a contabilidade de custos como o processo ordenado do registro de custos para a operação de uma empresa através do uso de princípios da contabilidade, a fim de realizar uma operação racional, eficiente e lucrativa. Desse modo, a contabilidade de custos é um ramo da contabilidade que consegue gerar informações para a gestão da entidade para o auxílio das funções de desempenho, planejamento, controle e tomada de decisão (Bortoluzzi, Chiossi, Camargo, Manfroi & Correa, 2020). Enquanto a contabilidade financeira fornece informações aos usuários externos, a contabilidade gerencial, segundo Baldissera e

Defaveri (2016), fornece suporte aos usuários internos quanto às possíveis decisões a serem tomadas.

Hansen e Mowen (2012) expressam que a gestão de custos gera informações aos usuários internos e para isso, é necessário que a empresa tenha conhecimento da sua distribuição de custos. De acordo com Berto e Beulke (2013), o custeio variável utiliza-se somente dos custos e despesas variáveis encontrados na elaboração do produto ou serviço. Como avaliado por Bornia (2010), há uma relação direta entre o uso do sistema de custeio variável para o auxílio da tomada de decisão com os fundamentos da análise de custo-volume-lucro (CVL). Na visão de Moraes e Wernke (2006), os gestores utilizam a análise CVL com o fim de responder questões sobre o comportamento do lucro quando o preço, o custo e o volume das vendas são modificados. Desse modo, conforme Da Silva Filho, Lagioia, Araújo, Araujo e Carlos Filho (2015), uma gestão da contabilidade de custos aprimora a qualidade das decisões, dado que contribui para a evidência de deficiências nas atividades da empresa, condicionando assim, que a torne mais competitiva.

A margem de contribuição é compreendida como o excesso do preço de venda de um determinado produto em relação aos gastos variáveis de cada unidade. Bornia (2010) a define como a parte do preço de venda que resta para cobrir os gastos fixos e gerar o lucro da empresa. Ademais, Bartz, Fanfa, Zonatto e Kappel (2009) ressaltam a importância do estudo das limitações da produção, dado que quando há uma restrição, é preciso saber qual o produto a ser priorizado com base na sua margem de contribuição. Além disso, o índice de margem de contribuição é uma ferramenta gerencial relevante para entender o impacto da variação nas vendas sobre o resultado da empresa, sendo o coeficiente entre a margem de contribuição total e as vendas totais (Garrison et al., 2013). No entanto, a maioria das empresas oferecem produtos que não possuem a mesma margem de contribuição, posto que possuem custos e preços de venda diferentes entre si. Assim, com o intuito de identificar a rentabilidade e a lucratividade de cada produto, é utilizado o mix de produtos, visto que ele permite realizar uma comparação entre os produtos com base na margem de contribuição e participação nas vendas (Vallim, 2019).

Na visão de Bruni e Famá (2019), ao escolher entre alternativas durante a tomada de decisão, custos podem ser eliminados totalmente ou parcialmente como consequência, conhecidos como custos diferenciais ou incrementais. Segundo Garrison et al. (2013), estes custos assistem a decisão, principalmente no que tange às decisões especiais de produzir ou comprar, já que permite a comparação de custos e benefícios que diferem entre as alternativas mediante análise diferencial. Conforme Consoli (2007), a decisão de produzir ou comprar está intrinsecamente ligada aos benefícios e custos de cada opção da atividade empresarial. Contudo, Cavalcanti, Avelar, Amaral e Freitas (2021) ressaltam que apesar de ser uma ferramenta quantitativa, a análise diferencial é uma estimativa, o que acarreta o desenvolvimento de cenários adequados. Portanto, fatores qualitativos também devem ser levados em consideração no processo decisório.

2.2 Setor de colchões e base box

Entre os anos de 2016 e 2020, um estudo da IEMI (Inteligência de Mercado) demonstrou que o consumo aparente de colchões e base box cresceu em 3,9%, evidenciando o crescimento desse setor no Brasil. Já para 2023, a Associação Brasileira da Indústria de Colchões (ABICOL) reconheceu que a expectativa de

crescimento para o ano é ampla. Seu estudo analisou que cerca de 68% das empresas participantes responderam que o ano de 2023 será melhor que o anterior.

Apesar do crescimento nos últimos anos, a competitividade é presente dentro do setor, principalmente na região sudeste, na qual se concentra cerca de 34,6% das fabricantes de colchões e base box do Brasil, dado que expõe a alta competitividade existente nesta região. Ademais, dentre os 100 maiores municípios brasileiros do mercado de colchões, apenas na região sudeste se reúnem 54.

Por conseguinte, para alcançar resultados positivos e mais amplos, e superar a competitividade da região em que está inserida, as empresas precisam estar preparadas, e necessitam da criação e/ou utilização de táticas para lidar com o mercado. Estudos da ABICOL evidenciaram que 57% das empresas entrevistadas, utilizam da redução de custos como estratégia para lidar com a situação atual do mercado e atingir números superiores. Além disso, expuseram que o fator que causa maior impacto nos resultados da empresa seria o preço das matérias-primas obtidas dos fornecedores.

2.3 Estudos anteriores

Foram encontrados, entre o período de 2005 a 2022, estudos que tiveram abordagens similares às do presente estudo, que também puderam servir como suporte para o desenvolvimento e sustentação da pesquisa. Os estudos foram localizados em anais do Congresso Brasileiro de Custos, Congresso ANPCONT, e revistas científicas, como a de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, apresentados no quadro 1:

Ano	Tema	Autor(es)	Objetivo da Pesquisa	Achados da Pesquisa
2005	Etapas de Implantação de Um Sistema de Controles de Gestão Com Ênfase Em Custos em uma Empresa Industrial de Porte Médio	Sousa, M. A. B. D., e Beuren I. M.	Detalhar as fases de implantação de um sistema de controle gerencial, baseado nos custos, em uma indústria de médio porte.	Auxiliou na melhoria da organização, com um sistema controlado, gerando maior segurança na tomada de decisão dos gestores através dos dados obtidos pelo sistema.
2012	Gestão de Custos em Empresas de Desenvolvimento de Software de Santa Catarina: Uma Pesquisa Exploratória	Marinho et al.	Conhecer os métodos de gestão de custos das empresas do setor de desenvolvimento de software.	As empresas apresentam limitações quanto à utilização da gestão de custos, principalmente com os conceitos de margem de contribuição e custeio por atividades.
2013	Aplicação do custeio variável para o processo de tomada de decisão na produção agrícola: o caso da Fazenda Surinan	Gonçalves et al.	Evidenciar a relevância da utilização do custeio variável na tomada de decisão em propriedades rurais.	Com a aplicação do custeio variável o produtor agrícola possui informações significativas e fidedignas que auxiliam na sua tomada de decisão.

2014	Sistema de Custeio e Formação do Preço de Venda: Estudo de Caso no Ramo de Marmoraria	Rohenkohl, L. B., Vieira, E. P., e Filipin, R.	Implantar um sistema de custos em uma empresa de marmoraria.	A implantação de um sistema de custos se mostrou útil, visto que ajudou a empresa a obter dados e informações gerenciais, demonstrando os custos pelos métodos absorção e variável, além de auxiliar nas informações sobre preços e margens.
2016	A Influência dos Sistemas de Controle Gerencial na Tomada de Decisão dos Gestores de MPEs	Defaveri, I. R., e Baldissera, J. F.	Analisar como a utilização de sistemas de controle gerencial pode influenciar no processo de tomada de decisões de gestores de MPEs.	Verificou-se que as empresas utilizam de algumas ferramentas de controle para auxiliar na tomada de decisão, entretanto, as deficiências encontradas podem levar à uma decisão equivocada, e para isso, viu-se necessário a utilização de profissionais contábeis como um apoio na geração de informações.
2019	Mix e Preço na Tomada de Decisão: Um Estudo de Caso em Uma Empresa de Pequeno Porte de Tintas Imobiliárias	Correia, T. A., e Vallim, C. R.	Aplicar o mix de produtos através do custeio variável, juntamente com a formação de preço, em uma empresa varejista de tintas imobiliárias de pequeno porte.	O mix de produtos fundamentado no custeio variável gera informações úteis e auxilia na prática de uma gestão estratégica pelos gestores, além de aprimorar o processo decisório durante o gerenciamento dos custos.
	Formação do Preço de Venda por Meio do Custeio Variável: Um Estudo de Caso de um Restaurante no iFood Delivery	Soares et al.	Aplicar o método mark-up na formação do preço de venda em um restaurante do iFood delivery, classificar e apurar custos, precificar e verificar as vantagens de utilizar a gestão de custos no processo decisório.	Verificou-se a possibilidade de aplicação da gestão de custos em restaurantes que trabalham via delivery, além da relevância para gerar informações importantes para o processo decisório, bem como identificar e calcular os custos, e ajustá-los para melhores resultados.

	Custeio Variável: Uma Ferramenta de Auxílio na Tomada de Decisão Gerencial	Sousa, M. E. F. D., e Anastácio, F. A. M.	Demonstrar o custeio variável e sua importância, como uma ferramenta que auxilie a tomada de decisão por parte dos gestores das empresas.	O gerenciamento dos custos auxilia na tomada de decisão, inclusive para definir os produtos que apresentam maior rentabilidade para a empresa.
2021	Informação Contábil Para a Tomada de Decisão nas Indústrias Moveleiras	Assis, P. P. S., e Ceolin A. C.	Pesquisar sobre a utilização de informações contábeis no procedimento de tomada de decisão de empresas moveleiras.	Constatou-se que a maioria das empresas analisadas utilizam da informação contábil no seu processo de tomada de decisão, e que quanto mais as características da informação sejam utilizadas, mais elas serão compreendidas pelos usuários.
2022	Mix e precificação na prestação de serviços: um estudo em uma empresa contábil	Costa I. M., Araujo M. N., e Vallim C. R.	Aplicar um modelo de mix através do custeio variável ordenado com a formação de preço e mark-up.	A aplicação do custeio variável apresentou relevância na precificação dos serviços, bem como a utilização do mark-up, produzindo informações relevantes para a tomada de decisão.

Quadro 1. Relação de estudos anteriores com abordagens similares

Fonte: Elaborado pelos autores

3 METODOLOGIA

A pesquisa atual se baseia nos métodos verificados por Vergara (2016), que fragmenta o tipo de pesquisa em dois preceitos: quanto aos fins e quanto aos meios. Visto isso, a pesquisa se caracteriza, quanto aos fins, como uma pesquisa exploratória, por ser elaborada em uma esfera com poucas pesquisas, que seria o setor de colchões e base box, com poucos dados explorados. Também é determinada como descritiva, por expor fatos e elementos do objeto de estudo.

Quanto aos meios, a pesquisa é definida como bibliográfica, visto que teve como base para a sua fundamentação material que já foi publicado, incluindo livros, revistas, jornais, teses, material impresso e anais de eventos científicos (Gil, 2022); documental, considerando que foram utilizados relatórios internos da organização, tais como seus dados de produção, custos e gastos incorridos, e outros para a elaboração da pesquisa. Sendo também, por fim, um estudo de caso, posto que uma empresa específica será objeto de estudo e análise, apresentando seus dados de forma detalhada. No que tange a abordagem, o presente estudo se caracteriza como qualitativo-quantitativo, pois interpreta e analisa os dados numéricos e

informações obtidas, bem como estabelece uma relação entre o estudo de caso com os fenômenos do mundo real (Matias-Pereira, 2016).

O estudo pretendeu avaliar, através do método do custeio variável, a melhor alternativa de venda de base box, dentre as que forem apresentadas, para a empresa analisada, de maneira que auxiliasse também todo o seu processo decisório. As alternativas que constituíram a amostra de comparação foram: produzir a base box; terceirizar a base box, adquirindo de fornecedores; ou terceirizar uma parte e produzir o restante. Para a análise, foram coletados dados e informações fornecidos pelo gestor, acerca do processo de produção de base box, bem como os custos que foram incorridos, no período de junho de 2022 a maio de 2023. Ademais, para preservar a privacidade da empresa, a pedido dos proprietários, e para melhorar a visualização no presente estudo, foi utilizado um nome fictício de “Soneca dos Sonhos” para se referir a empresa do caso e manter o sigilo do seu nome.

4 ESTUDO DE CASO

O estudo de caso foi estruturado em quatro tópicos. O primeiro retratou o histórico da empresa foco da pesquisa; em seguida a apresentação dos dados, e as análises incrementais; por fim, a comparação entre as propostas através de indicadores e os aspectos qualitativos identificados.

4.1 Histórico da empresa foco da pesquisa

A empresa em foco é sediada em Serra/ES, com 5 filiais no mesmo município, e 1 filial em Cariacica/ES, atua no mercado colchoeiro desde 2017 na área do comércio. A partir de 2020 a empresa iniciou um novo projeto, sendo a fabricação própria das bases box vendidas em suas lojas. O processo ocorre em um imóvel próprio da empresa, que foi adaptado para se tornar uma fábrica para a iniciação do projeto, foco do presente estudo. Ao todo, a empresa conta com 23 colaboradores, sendo 17 funcionários, 1 encarregado de estoque e logística, 4 entregadores e 1 funcionário responsável pela produção das bases box na fábrica. O seu faturamento mensal gira em torno de R\$ 430.000,00 mensais, sendo este valor referente às vendas gerais da matriz e filiais, ou seja, de todos os produtos comercializados, tais como colchões, travesseiros e outros similares. O faturamento de base box totaliza, em média, R\$ 38.000,00 mensais, cerca de 9% do faturamento total mensal. Entretanto, como é pretendido analisar a melhor alternativa de aquisição apenas das bases box, e não de todos os produtos comercializados pela empresa, além de ser um produto produzido pela própria, a fábrica da empresa será o foco da pesquisa.

4.2 Apresentação dos dados

Para o presente estudo de caso foram analisados os dados dos relatórios de controle interno disponibilizados pela empresa a respeito dos custos decorrentes da fabricação de cada modelagem da base box para colchão, bem como os custos de aquisição da base box adquiridas de fornecedores, e também os valores de venda dos produtos para o consumidor final, obtidos através dos relatórios fornecidos pela empresa. Foi informado pelo gestor que os valores de venda se trata de um valor fixo, de acordo com o Quadro 2, e não houve reajuste dentro do período analisado. Foram utilizados no trabalho quatro tipos de base box de acordo com a sua medida,

isto é, a base box solteiro, casal, queen e king. Ademais, como a empresa estudada se trata de um comércio e indústria, os custos do comércio foram separados dos custos da fábrica, uma vez que foi preciso calcular os custos que tangem o processo produtivo da empresa, visto que o estudo é focado especificadamente na indústria. Além disso, como o estudo se baseia no custeio variável, as despesas e os custos foram segregados em fixos e variáveis.

Preços de venda	
Base box 0,88 (solteiro)	R\$ 419,00
Base box 1,38 (casal)	R\$ 549,00
Base box 1,58 (queen)	R\$ 799,00
Base box 1,93 (king)	R\$ 899,00

Quadro 2. Valores de venda das bases box produzidas de acordo com sua medida

Fonte: Dados da empresa

4.2.1 Estrutura do custo fixo na produção de base box e terceirização de base box

Foram analisados os custos fixos existentes no processo de produção da “Soneca dos Sonhos” apurados por uma média mensal dos dados auferidos entre os meses de junho de 2022 a maio de 2023, obtidos através de relatórios internos da empresa referente à sua produção e dados contábeis. O valor referente a mão de obra inclui custos com os salários, benefícios e encargos sociais e se constitui como um custo fixo uma vez que não é proporcional a quantidade produzida. Destaca-se que foram incluídos os custos de comissão dos vendedores de forma proporcional com a participação das vendas de base box na receita mensal total da empresa, uma vez que contribui para o desenvolvimento da indústria. Além disso, calculou-se a depreciação mensal das máquinas utilizadas durante o processo de produção, com vida útil estimada em 5 anos e valor residual de 10% do seu custo de aquisição, em conformidade com o CPC 27 que trata sobre Ativo Imobilizado. Os valores referentes a energia, água, manutenção de máquinas e outros custos fixos, como materiais de escritório e expediente, foram apurados com base no consumo médio mensal do período dos relatórios obtidos. Já os gastos com IPTU e internet e telefone são fixos e iguais para todo o período. Assim, os custos fixos decorrentes do processo de produção da fábrica estão apresentados no Quadro 3.

Descrição do tipo de Custo Fixo (média mensal)	Valor em (R\$)
Energia	R\$ 180,00
Mão de obra	R\$ 6.143,08
Depreciação	R\$ 21,82
Água	R\$ 53,41
IPTU	R\$ 104,82
Manutenção de máquinas	R\$ 100,00
Internet e telefone	R\$ 120,00
Outros	R\$ 108,73
TOTAL	R\$ 6.831,86

Quadro 3. Detalhamento dos custos fixos mensais de produção da “Soneca dos Sonhos”

Fonte: Dados da empresa

4.2.2 Apuração do custo variável unitário da base box no processo de produção e na terceirização

Em relação aos custos variáveis unitários da base box, formulou-se uma tabela (Tabela 1) com os insumos utilizados, bem como o custo unitário de matéria-prima para cada produto, e a quantidade utilizada para a produção das bases de acordo com a sua medida. Para uma melhor visualização, os produtos foram classificados em solteiro, casal, queen e king, termos utilizados para seus respectivos tamanhos. Os dados foram coletados a partir de documentos gerenciais controlados pelo gestor da empresa, que acompanha o processo de fabricação semanalmente.

A Tabela 1 demonstra cada tipo de matéria-prima utilizado na produção de base box, bem como suas respectivas quantidades e seu valor unitário, resultando assim, no custo variável total unitário de matéria-prima para cada modelagem de base box.

Tabela 1

Detalhamento do custo de matéria-prima de base box solteiro, casal, queen e king

Matéria-prima	Custo unitário	Base box 0,88 (solteiro)		Base box 1,38 (casal)	
		Quantidade	Custo total	Quantidade	Custo total
Madeira - m ³	R\$ 1.300,00	0,02513	R\$ 32,67	0,03763	R\$ 48,92
MDF - m ²	R\$ 11,93	3,5136	R\$ 41,92	4,7336	R\$ 56,47
Tecidos - m ²	R\$ 7,75	1,54560	R\$ 11,98	1,82560	R\$ 14,15
TNT - m ²	R\$ 1,71	3,3088	R\$ 5,66	5,46	R\$ 9,34
Embalagem plástica - kg	R\$ 14,70	0,35	R\$ 5,15	0,4	R\$ 5,88
Kit pé de box - un	R\$ 6,90	1	R\$ 6,90	1	R\$ 6,90
Bucha americana - un	R\$ 0,32	6	R\$ 1,92	6	R\$ 1,92
Cantoneira plástica - un	R\$ 0,30	4	R\$ 1,20	4	R\$ 1,20
+10% de perda			R\$ 10,74		R\$ 14,48
Valor total			R\$ 118,13		R\$ 159,25

Matéria-prima	Custo unitário	Base box 1,58 (queen)		Base box 1,93 (king)	
		Quantidade	Custo total	Quantidade	Custo total
Madeira - m ³	R\$ 1.300,00	0,049	R\$ 63,70	0,05375	R\$ 69,88
MDF - m ²	R\$ 11,93	6,858	R\$ 81,82	7,8736	R\$ 93,93
Tecidos - m ²	R\$ 7,75	3,10240	R\$ 24,04	3,34880	R\$ 25,95
TNT - m ²	R\$ 1,71	12,5136	R\$ 21,40	15,7	R\$ 26,85
Embalagem plástica - kg	R\$ 14,70	0,4	R\$ 5,88	0,4	R\$ 5,88
Kit pé de box - un	R\$ 6,90	2	R\$ 13,80	2	R\$ 13,80
Bucha americana - un	R\$ 0,32	12	R\$ 3,84	12	R\$ 3,84
Cantoneira plástica - un	R\$ 0,30	8	R\$ 2,40	8	R\$ 2,40
+10% de perda			R\$ 21,69		R\$ 24,25
Valor total			R\$ 238,57		R\$ 266,78

Fonte: Dados da empresa

Conforme apresentado na Tabela 1, para a produção de cada tipo de base box, são utilizados os mesmos materiais, tendo a variação no custo de acordo com o tamanho de cada modelagem. O valor total do custo unitário de matéria-prima para a

produção de cada base box foi resultado da soma da quantidade necessária pela unidade de medida de determinada matéria-prima multiplicada pelo custo de cada. Também foram incluídos na tabela dados referentes a perda de parte da matéria prima comprada, que são os gastos despendidos por conta do processo produtivo e confecção do produto, geralmente ocorridos no processamento da matéria prima para a produção. Entretanto, além dos custos de matéria-prima serem variáveis, os impostos também serão tratados da mesma forma, de acordo com a Tabela 2. Para isso, calculou-se a alíquota efetiva paga pela empresa, que se enquadra no Simples Nacional, para aplicar aos custos variáveis totais para cada base box, sendo de 12%. Essa alíquota foi aplicada sobre os valores de venda de cada tipo do produto. Ademais, os valores referentes ao custo variável unitário de produção (Cvu CP) também apresentados na Tabela 2, foram retirados da Tabela 1.

Tabela 2

Detalhamento do custo variável unitário dos produtos base box solteiro, casal, queen e king

Produtos	CVu IMP	CVu CP	CVu total
Base box 0,88 (solteiro)	R\$ 50,28	R\$ 118,13	R\$ 168,41
Base box 1,38 (casal)	R\$ 65,88	R\$ 159,25	R\$ 225,13
Base box 1,58 (queen)	R\$ 95,88	R\$ 238,57	R\$ 334,45
Base box 1,93 (king)	R\$ 107,88	R\$ 266,78	R\$ 374,66

Fonte: Elaborado pelos autores

Ademais, o Quadro 4 apresenta o valor de compra das mesmas bases box caso sejam adquiridas por terceiros, ou seja, de fornecedores parceiros que fabricam os mesmos produtos. Os valores foram fornecidos pelo gestor da “Soneca dos Sonhos” através do envio do catálogo de produtos comercializados pelos fornecedores, que informam os valores das bases, bem como suas características. Para calcular o valor de compra para cada base box, realizou-se uma média dos valores comercializados pelos fornecedores, e seus resultados foram apresentados no Quadro 4. Os valores se diferem de acordo com a medida das bases box.

Valores das bases box terceirizadas	
Base box 0,88 (solteiro)	R\$ 198,00
Base box 1,38 (casal)	R\$ 275,00
Base box 1,58 (queen)	R\$ 429,00
Base box 1,93 (king)	R\$ 550,00

Quadro 4. Valores de compra das bases box através de terceiros

Fonte: Dados da empresa

4.3 Análise incremental

A fim de verificar qual é a melhor opção para a venda de base box para a “Soneca dos Sonhos”, se através da produção em fábrica própria ou a partir de compra da base box pronta dos fornecedores, foi realizada uma análise incremental entre as propostas. Desse modo, buscou-se analisar o valor do custo de produção com o valor de compra de cada modelo da base box, utilizando 50 unidades de venda mensal de cada base box para os devidos cálculos, conforme apresentado na Tabela 2 a seguir. A quantidade de 50 unidades utilizada para os cálculos da análise foi determinada a partir da média de bases box produzidas pela fábrica da empresa, calculada entre o período de junho de 2022 a maio de 2023.

Tabela 3

Análise incremental de produção e terceirização

Análise de Custos Incremental - Base box solteiro (0,88) - 50 un			
	Produção	Terceirização	Custos e benefícios diferenciais com terceirização total
Vendas	R\$ 20.950,00	R\$ 20.950,00	
Custos variáveis			
Fornecedor	R\$ 0,00	R\$ 9.900,00	-R\$ 9.900,00
Material direto	R\$ 5.906,50	R\$ 0,00	R\$ 5.906,50
Impostos	R\$ 2.514,00	R\$ 2.514,00	
Total dos custos variáveis	R\$ 8.420,50	R\$ 12.414,00	
Margem de Contribuição	R\$ 12.529,50	R\$ 8.536,00	
Custos fixos			
Energia	R\$ 39,60	R\$ 39,60	
Mão de obra	R\$ 1.351,48	R\$ 778,82	R\$ 572,66
Depreciação proporcional	R\$ 4,80	R\$ 4,80	
Água	R\$ 11,75	R\$ 11,75	
IPTU proporcional	R\$ 23,06	R\$ 23,06	
Manutenção de máquinas	R\$ 22,00	R\$ 0,00	R\$ 22,00
Internet e telefone	R\$ 26,40	R\$ 26,40	
Outros	R\$ 23,92	R\$ 23,92	
Total dos custos fixos	R\$ 1.503,01	R\$ 908,35	
Resultado operacional	R\$ 11.026,49	R\$ 7.627,65	-R\$ 3.398,84

Análise de Custos Incremental - Base box casal (1,38) - 50 un			
	Produção	Terceirização	Custos e benefícios diferenciais com terceirização total
Vendas	R\$ 27.450,00	R\$ 27.450,00	
Custos variáveis			
Fornecedor	R\$ 0,00	R\$ 13.750,00	-R\$ 13.750,00
Material direto	R\$ 7.962,50	R\$ 0,00	R\$ 7.962,50
Impostos	R\$ 3.294,00	R\$ 3.294,00	
Total dos custos variáveis	R\$ 11.256,50	R\$ 17.044,00	
Margem de Contribuição	R\$ 16.193,50	R\$ 10.406,00	
Custos fixos			
Energia	R\$ 127,80	R\$ 127,80	
Mão de obra	R\$ 4.361,59	R\$ 2.513,46	R\$ 1.848,13
Depreciação proporcional	R\$ 15,49	R\$ 15,49	
Água	R\$ 37,92	R\$ 37,92	
IPTU proporcional	R\$ 74,42	R\$ 74,42	
Manutenção de máquinas	R\$ 71,00	R\$ 0,00	R\$ 71,00
Internet e telefone	R\$ 85,20	R\$ 85,20	
Outros	R\$ 77,20	R\$ 77,20	
Total dos custos fixos	R\$ 4.850,62	R\$ 2.931,49	
Resultado operacional	R\$ 11.342,88	R\$ 7.474,51	-R\$ 3.868,37

Análise de Custos Incremental - Base box queen (1,58) - 50 un			
	Produção	Terceirização	Custos e benefícios diferenciais com terceirização total
Vendas	R\$ 39.950,00	R\$ 39.950,00	
Custos variáveis			
Fornecedor	R\$ 0,00	R\$ 21.450,00	-R\$ 21.450,00
Material direto	R\$ 11.928,50	R\$ 0,00	R\$ 11.928,50
Impostos	R\$ 4.794,00	R\$ 4.794,00	
Total dos custos variáveis	R\$ 16.722,50	R\$ 26.244,00	
Margem de Contribuição	R\$ 23.227,50	R\$ 13.706,00	
Custos fixos			
Energia	R\$ 9,00	R\$ 9,00	
Mão de obra	R\$ 307,15	R\$ 177,00	R\$ 130,15
Depreciação proporcional	R\$ 1,09	R\$ 1,09	
Água	R\$ 2,67	R\$ 2,67	
IPTU proporcional	R\$ 5,24	R\$ 5,24	
Manutenção de máquinas	R\$ 5,00	R\$ 0,00	R\$ 5,00
Internet e telefone	R\$ 6,00	R\$ 6,00	
Outros	R\$ 5,44	R\$ 5,44	
Total dos custos fixos	R\$ 341,59	R\$ 206,44	
Resultado operacional	R\$ 22.885,91	R\$ 13.499,56	-R\$ 9.386,35

Análise de Custos Incremental - Base box king (1,93) - 50 un			
	Produção	Terceirização	Custos e benefícios diferenciais com terceirização total
Vendas	R\$ 44.950,00	R\$ 44.950,00	
Custos variáveis			
Fornecedor	R\$ 0,00	R\$ 27.500,00	-R\$ 27.500,00
Material direto	R\$ 13.339,00	R\$ 0,00	R\$ 13.339,00
Impostos	R\$ 5.394,00	R\$ 5.394,00	
Total dos custos variáveis	R\$ 18.733,00	R\$ 32.894,00	
Margem de Contribuição	R\$ 26.217,00	R\$ 12.056,00	
Custos fixos			
Energia	R\$ 3,60	R\$ 3,60	
Mão de obra	R\$ 122,86	R\$ 70,80	R\$ 52,06
Depreciação proporcional	R\$ 0,44	R\$ 0,44	
Água	R\$ 1,07	R\$ 1,07	
IPTU proporcional	R\$ 2,10	R\$ 2,10	
Manutenção de máquinas	R\$ 2,00	R\$ 0,00	R\$ 2,00
Internet e telefone	R\$ 2,40	R\$ 2,40	
Outros	R\$ 2,17	R\$ 2,17	
Total dos custos fixos	R\$ 136,64	R\$ 82,58	
Resultado operacional	R\$ 26.080,36	R\$ 11.973,42	-R\$ 14.106,94

Fonte: Elaborado pelos autores

Segundo Garrison et al. (2013), a empresa, ao realizar internamente uma das suas atividades na cadeia de valor, no lugar de realizar a compra de um fornecedor, está tomando uma decisão entre produzir ou comprar. A melhor decisão seria a opção que demonstrasse o menor custo. Assim, terceirizar os serviços de produção das bases box seria viável somente se o custo de compra fosse menor do que o custo total de produção. Em relação aos custos fixos, o valor total foi proporcionalizado entre os quatro modelos de base box de acordo com a porcentagem de cada na participação total do período analisado. Os custos e os benefícios de produção foram identificados e confrontados com os custos e benefícios da compra dos fornecedores. Para a comparação entre as propostas, foram utilizados os custos relevantes e evitáveis, isto é, aqueles que podem ser eliminados ao escolher uma alternativa em perda da outra.

Assim, os custos com mão de obra do colaborador responsável pela fabricação das bases box, e manutenção de máquinas seriam eliminados se a “Soneca dos Sonhos” optasse pela compra da base box pelos fornecedores. Em relação a depreciação, como é um custo já incorrido e não evitável, se torna um custo perdido. Logo, mesmo que a empresa optasse por comprar, é um custo que continuaria existindo. A partir da primeira análise (Tabela 3), foi constatado que a produção das bases box, em todas as medidas, seria mais vantajoso, visto que, com a terceirização, as bases teriam mais custos e um resultado operacional menor. Isto porque, através da análise dos custos relevantes de material direto, mão de obra e manutenção de máquinas, ou seja, os custos que poderiam ser evitados com a terceirização das bases box, foi averiguado que são inferiores ao custo com a compra das bases box prontas. No que se refere a mão de obra, apesar da alternativa de terceirização das bases box diminuir com gastos de mão de obra, não eliminaria o custo total, já que o custo evitável é referente apenas a mão de obra da fábrica. Tendo em vista o resultado da análise incremental da Tabela 3, realizou-se uma nova hipótese, de acordo com a Tabela 4, na qual o produto será produzido parcialmente pela empresa e também pelo fornecedor.

Na nova análise (Tabela 4), a empresa “Soneca dos Sonhos” compraria de terceiros apenas a estrutura de madeira da base box, e finalizaria a sua confecção, isto é, a parte estética do produto que seria o seu estofamento. Dessa forma, em contato com fornecedores que acordassem com essa negociação, o valor dessa aquisição seria de R\$75,00 a base box solteiro, R\$105,00 a base box casal, R\$145,00 a base box queen e R\$165,00 a base box king, obtido através da média dos valores informados pelos fornecedores que aceitariam realizar a produção parcial, e não a venda do produto finalizado. Logo, para o custo de material direto que seria utilizado pela empresa durante a finalização estética do produto, foram calculados os valores daqueles que seriam utilizados nessa última etapa da produção, seguindo os custos totais de cada matéria-prima necessária, apresentados na Tabela 1.

Tabela 4

Análise incremental de produção e terceirização parcial com finalização própria

Análise de Custos Incremental - Base box solteiro (0,88) - 50 un			
	Produção	Terceirização parcial + finalização própria	Custos e benefícios diferenciais com terceirização parcial
Vendas	R\$ 20.950,00	R\$ 20.950,00	
Custos variáveis			
Fornecedor	R\$ 0,00	R\$ 3.750,00	-R\$ 3.750,00
Material direto	R\$ 5.906,50	R\$ 1.804,00	R\$ 4.102,50
Impostos	R\$ 2.514,00	R\$ 2.514,00	
Total dos custos variáveis	R\$ 8.420,50	R\$ 8.068,00	
Margem de Contribuição	R\$ 12.529,50	R\$ 12.882,00	
Custos fixos			
Energia	R\$ 39,60	R\$ 39,60	
Mão de obra	R\$ 1.351,48	R\$ 1.351,48	
Depreciação proporcional	R\$ 4,80	R\$ 4,80	
Água	R\$ 11,75	R\$ 11,75	
IPTU proporcional	R\$ 23,06	R\$ 23,06	
Manutenção de máquinas	R\$ 22,00	R\$ 0,00	R\$ 22,00
Internet e telefone	R\$ 26,40	R\$ 26,40	
Outros	R\$ 23,92	R\$ 23,92	
Total dos custos fixos	R\$ 1.503,01	R\$ 1.481,01	
Resultado operacional	R\$ 11.026,49	R\$ 11.400,99	R\$ 374,50

Análise de Custos Incremental - Base box casal (1,38) - 50 un			
	Produção	Terceirização parcial + finalização própria	Custos e benefícios diferenciais com terceirização parcial
Vendas	R\$ 27.450,00	R\$ 27.450,00	
Custos variáveis			
Fornecedor	R\$ 0,00	R\$ 5.250,00	-R\$ 5.250,00
Material direto	R\$ 7.962,50	R\$ 2.163,00	R\$ 5.799,50
Impostos	R\$ 3.294,00	R\$ 3.294,00	
Total dos custos variáveis	R\$ 11.256,50	R\$ 10.707,00	
Margem de Contribuição	R\$ 16.193,50	R\$ 16.743,00	
Custos fixos			
Energia	R\$ 127,80	R\$ 127,80	
Mão de obra	R\$ 4.361,59	R\$ 4.361,59	
Depreciação proporcional	R\$ 15,49	R\$ 15,49	
Água	R\$ 37,92	R\$ 37,92	
IPTU proporcional	R\$ 74,42	R\$ 74,42	
Manutenção de máquinas	R\$ 71,00	R\$ 0,00	R\$ 71,00
Internet e telefone	R\$ 85,20	R\$ 85,20	

Outros	R\$ 77,20	R\$ 77,20	
Total dos custos fixos	R\$ 4.850,62	R\$ 4.779,62	
Resultado operacional	R\$ 11.342,88	R\$ 11.963,38	R\$ 620,50

Análise de Custos Incremental - Base box queen (1,58) - 50 un

	Produção	Terceirização parcial + finalização própria	Custos e benefícios diferenciais com terceirização parcial
Vendas	R\$ 39.950,00	R\$ 39.950,00	
Custos variáveis			
Fornecedor	R\$ 0,00	R\$ 7.250,00	-R\$ 7.250,00
Material direto	R\$ 11.928,50	R\$ 3.924,50	R\$ 8.004,00
Impostos	R\$ 4.794,00	R\$ 4.794,00	
Total dos custos variáveis	R\$ 16.722,50	R\$ 15.968,50	
Margem de Contribuição	R\$ 23.227,50	R\$ 23.981,50	
Custos fixos			
Energia	R\$ 9,00	R\$ 9,00	
Mão de obra	R\$ 307,15	R\$ 307,15	
Depreciação proporcional	R\$ 1,09	R\$ 1,09	
Água	R\$ 2,67	R\$ 2,67	
IPTU proporcional	R\$ 5,24	R\$ 5,24	
Manutenção de máquinas	R\$ 5,00	R\$ 0,00	R\$ 5,00
Internet e telefone	R\$ 6,00	R\$ 6,00	
Outros	R\$ 5,44	R\$ 5,44	
Total dos custos fixos	R\$ 341,59	R\$ 336,59	
Resultado operacional	R\$ 22.885,91	R\$ 23.644,91	R\$ 759,00

Análise de Custos Incremental - Base box king (1,93) - 50 un

	Produção	Terceirização parcial + finalização própria	Custos e benefícios diferenciais com terceirização parcial
Vendas	R\$ 44.950,00	R\$ 44.950,00	
Custos variáveis			
Fornecedor	R\$ 0,00	R\$ 8.250,00	-R\$ 8.250,00
Material direto	R\$ 13.339,00	R\$ 4.324,00	R\$ 9.015,00
Impostos	R\$ 5.394,00	R\$ 5.394,00	
Total dos custos variáveis	R\$ 18.733,00	R\$ 17.968,00	
Margem de Contribuição	R\$ 26.217,00	R\$ 26.982,00	
Custos fixos			
Energia	R\$ 3,60	R\$ 3,60	
Mão de obra	R\$ 122,86	R\$ 122,86	
Depreciação proporcional	R\$ 0,44	R\$ 0,44	
Água	R\$ 1,07	R\$ 1,07	
IPTU proporcional	R\$ 2,10	R\$ 2,10	

Manutenção de máquinas	R\$ 2,00	R\$ 0,00	R\$ 2,00
Internet e telefone	R\$ 2,40	R\$ 2,40	
Outros	R\$ 2,17	R\$ 2,17	
Total dos custos fixos	R\$ 136,64	R\$ 134,64	
Resultado operacional	R\$ 26.080,36	R\$ 26.847,36	R\$ 767,00

Fonte: Elaborado pelos autores

Verificou-se que, seguindo a ordem de produção e terceirização parcial, a empresa obteria um benefício incremental em todos os modelos de base box. Isto pois, o gasto evitável com material direto, junto com o de manutenção das máquinas, supera o valor dos fornecedores, ou seja, mesmo que a empresa tenha um custo a mais com a terceirização de parte da base box, este custo é inferior ao que a empresa pode evitar com material direto e manutenção das máquinas, gerando assim, um benefício incremental. Em relação aos seus custos fixos, não teria mais gastos com manutenção de máquinas, visto que a etapa de produção estética não utilizaria esses equipamentos, sendo um serviço apenas manual, tornando-se o projeto ideal de aquisição de base box para venda. Já em relação aos custos com mão de obra, estes se mantêm uma vez que o processo produtivo não será interrompido. Além disso, qualitativamente, as bases box seriam finalizadas de acordo com o padrão de qualidade que a empresa busca, pois a estética seria realizada por ela, podendo ser realizadas personalizações e outros aspectos de acordo com o desejo do cliente.

4.4 Comparação entre as propostas por meio de indicadores

Com base no preço de venda de cada modelo de base box divulgado pela “Soneca dos Sonhos” e com o custo variável de cada unidade composto por cada tipo de matéria-prima utilizada foi possível calcular a margem de contribuição unitária de cada uma das modelagens de base box produzidas, para cada proposta apresentada. A margem de contribuição unitária é o resultado obtido do preço de venda de cada unidade menos o seu custo variável unitário, conforme a Tabela 5 apresenta a seguir.

Tabela 5

Cálculo da margem de contribuição unitária nas propostas de aquisição de base box

Cálculo da margem de contribuição unit. na fabricação				
Produto	Pvu	Cvu	Mcu	IMC
Base box 0,88 (solteiro)	R\$ 419,00	R\$ 168,41	R\$ 250,59	0,598
Base box 1,38 (casal)	R\$ 549,00	R\$ 225,13	R\$ 323,87	0,590
Base box 1,58 (queen)	R\$ 799,00	R\$ 238,57	R\$ 560,43	0,701
Base box 1,93 (king)	R\$ 899,00	R\$ 266,78	R\$ 632,22	0,703

Cálculo da margem de contribuição unit. na terceirização				
Produto	Pvu	Cvu	Mcu	IMC
Base box 0,88 (solteiro)	R\$ 419,00	R\$ 248,28	R\$ 170,72	0,407
Base box 1,38 (casal)	R\$ 549,00	R\$ 208,12	R\$ 340,88	0,621
Base box 1,58 (queen)	R\$ 799,00	R\$ 524,88	R\$ 274,12	0,343
Base box 1,93 (king)	R\$ 899,00	R\$ 657,88	R\$ 241,12	0,268

Cálculo da margem de contribuição unit. na terceirização e produção parcial				
Produto	Pvu	Cvu	Mcu	IMC
Base box 0,88 (solteiro)	R\$ 419,00	R\$ 161,36	R\$ 257,64	0,615
Base box 1,38 (casal)	R\$ 549,00	R\$ 214,14	R\$ 334,86	0,610
Base box 1,58 (queen)	R\$ 799,00	R\$ 319,27	R\$ 479,73	0,600
Base box 1,93 (king)	R\$ 899,00	R\$ 359,36	R\$ 539,64	0,600

Fonte: Elaborado pelos autores

Através da abordagem por meio da demonstração de resultados com a margem de contribuição de cada modelo de base box, foi possível analisar os custos e benefícios relevantes de cada alternativa, contribuindo dessa forma, para a tomada de decisão. Desse modo, buscou-se analisar e comparar os resultados com base no índice de margem de contribuição (IMC), que é um indicador de quanto do PVu de um produto ou serviço cobre os custos variáveis, além do que gera lucro.

O IMC foi calculado através do resultado obtido da margem de contribuição unitária de cada modelo, dividido pelo preço de venda respectivo ($IMC = MCu/PVu$). Assim, essa métrica possibilitou a identificação de qual dos quatro modelos de base box estudados mais contribui para a empresa, além de demonstrar o desempenho de cada produto.

Analisando pelo IMC, verificou-se que a proposta ideal a ser seguida pela empresa será distinta, de acordo com a modelagem da base. Para a base box 0,88 (solteiro), o maior IMC foi encontrado no cenário de produção e terceirização parcial, sendo de 0,615. Já para a base box 1,38 (casal), a melhor alternativa, analisando pelo IMC, seria a sua terceirização total, sendo o único produto dentre os quatro que apresenta um resultado melhor nesse cenário. Por fim, para as bases box 1,58 (queen) e 1,93 (king), a escolha mais vantajosa seria a sua produção total. Vale destacar a diferença expressiva no IMC da base box 1,93 (king), que seria de apenas 0,268 caso a empresa optasse na terceirização do produto, em contrapartida, produzindo-a em sua própria fábrica o IMC seria de aproximadamente 0,703.

Entretanto, analisando os resultados, seja por meio do IMC ou pela análise incremental, obteve-se respostas distintas em relação à melhor alternativa de aquisição de base box. Considerando apenas a margem de contribuição de cada produto, há cenários opostos para cada produto, como dito acima. Já analisando o resultado operacional da venda de base box para a empresa, a produção e terceirização parcial seria a melhor hipótese para todos os produtos. Essa diferença ocorre por conta de o IMC não considerar os custos fixos, da maneira que é utilizado na elaboração da demonstração do resultado operacional.

4.5 Aspectos qualitativos identificados

Um aspecto que deve ser levado em consideração é o da empresa ter o seu próprio processo produtivo, fator que contribui para uma menor dependência dos seus fornecedores, uma vez que o seu fluxo de atividades pode ser controlado internamente (Garrison et al. 2013). Outro fator importante seria em relação ao tempo de fabricação, visto que os fornecedores atendem diversas empresas, enquanto a sua produção será exclusivamente para a própria empresa.

Além disso, possibilita o controle de qualidade da base box a ser vendida, de acordo com as exigências de cada cliente, pois a produção própria se torna um diferencial em relação à demanda do consumidor final, visto que os produtos serão fabricados de acordo com o desejo do cliente. No momento da compra, o consumidor poderá escolher o tipo de tecido desejado, bem como suas estampas, o formato de costura, e características estéticas da mercadoria que farão com que ela seja exclusiva da empresa. Desse modo, distingue-se dos produtos concorrentes, adotando o processo de diferenciação, que está relacionada com a percepção dos consumidores sobre os produtos (Consoli, 2007). Ademais, adquirindo de um fornecedor, a empresa oferecerá um produto padrão ao de seus concorrentes, igualando-se ao mercado sem apresentar um atributo único que a diferencie das demais, podendo dessa forma elevar a demanda de base box sob encomenda.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo da pesquisa foi utilizar a margem de contribuição através do custeio variável e a análise diferencial para definir a melhor alternativa de venda de base box e, mais especificamente, estudar bibliograficamente o tema, identificar as alternativas confrontando seus custos, e compará-las para definir, através das informações obtidas pelo custeio variável, a melhor alternativa. Além disso, buscou estabelecer estratégias para maximizar os resultados da empresa, a fim de identificar as contribuições da utilização da margem de contribuição através do custeio variável e a análise diferencial para a tomada de decisão da alternativa mais vantajosa para a venda de base box para colchões.

Metodologicamente realizou-se um estudo de caso, exploratório, descritivo, bibliográfico e documental por meio de relatórios internos da organização, tais como seus dados de produção, custos e gastos incorridos, e outros para a elaboração da pesquisa, sendo abordagem qualitativa e quantitativa.

As análises comprovaram que a melhor alternativa de aquisição de base box se distingue para cada tipo de produto, quando analisadas por meio do IMC ou resultado operacional. Através da análise incremental comparando os possíveis custos e benefícios diferenciais entre produzir, terceirizar ou terceirizar parcialmente com finalização própria, foi evidenciado que o último cenário foi o mais vantajoso para a empresa adquirir todos os tipos de base box, apresentando um resultado operacional financeiramente melhor, principalmente por conta dos custos evitáveis que seriam anulados com essa opção. Todavia, caso não houvesse a possibilidade de efetivar esse cenário, a empresa deveria optar pela produção total dos produtos, pois todos apresentaram benefícios diferenciais comparando com a sua terceirização. Por fim, analisando através do IMC, as possibilidades de aquisição de base box foram diferentes para cada base box, de acordo com a sua medida.

Os resultados obtidos na análise de dados evidenciam que a utilização da margem de contribuição através do custeio variável e a análise diferencial para a tomada de decisão amplificam a qualidade das informações geradas, o que contribui a assertividade das decisões tomadas pelos gestores, uma vez que possibilita identificar a melhor alternativa de produção do produto, além de analisar os custos e benefícios relevantes de cada alternativa e verificar como cada produto contribui para cobrir os custos fixos da empresa, bem como a rentabilidade real de cada um, o que coopera para a análise gerencial dos custos da empresa.

A pesquisa contribuiu para gerar informações relevantes para a gestão de custos e assertividade no processo decisório dos administradores da empresa por

meio da contabilidade gerencial, que podem servir de embasamento para outras empresas do ramo, informações estas que melhoram a qualidade da informação para a gestão de custos.

Destaca-se como limitação, a pesquisa ser realizada em empresa única do setor colchoeiro do estado do Espírito Santo, portanto, seus resultados não podem ser generalizados para outras empresas ou setores, porém, podem embasar outros estudos e debates sobre a utilização da margem de contribuição através do custeio variável e a análise diferencial para a tomada de decisão e gestão da empresa.

Para pesquisas futuras, sugere-se estudo múltiplo em rede colchoeiro e inclusão de outros produtos vendidos pela empresa, abrangendo assim, além da fábrica, o comércio também.

REFERÊNCIAS

- Associação Brasileira da Indústria de Colchões. Disponível em: <https://www.abicol.org/>. Acesso em: 19/05/2023.
- Bartz, D., Fanfa, I. P., da Silva Zonatto, V. C., & da Silveira Kappel, R. (2012). Margem de Contribuição como Instrumento de Gestão: Aplicação em uma indústria de extração e beneficiamento de minérios. *ABCCustos*, 7(2), 79-99.
- Berto, D. J., & Beulke, R. (2013). *Gestão de custos*, 3ª edição. Editora Saraiva.
- Bornia, A.C. (2010). *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*, 3ª edição. Grupo GEN.
- Bortoluzzi, C. A. P., Chiossi, S., Camargo, T. F., Manfroí, L., & Correa, J. D. (2020). Contabilidade de custos e formação do preço de venda: um estudo de caso em uma padaria. *ABCCustos*, 15(1), 176-206.
- Bruni, A. L., & Famá, R. (2019). *Série Finanças na Prática - Gestão de Custos e Formação de Preço*, 7ª edição. Grupo GEN.
- C Moraes, L., & Wernke, R. Análise custo/volume/lucro aplicada ao comércio de pescados. *Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC*.
- Cavalcanti, J. M. M., Avelar, E. A., Amaral, F. R., & Freitas, K. A. D. (2021). O Mar Não Está para Peixe: Análise de Custos Incrementais na Pandemia. *Revista de Administração Contemporânea*, 25.
- Consoli, M. H. (2007). *Fatores influenciadores na decisão de produzir ou comprar*: um estudo no sistema agroindustrial da cana. São Paulo, SP. Dissertação de mestrado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP, 98p.
- Cunha, P. M., Castanha, E. T., Monteiro, J. J., Vieira, A. C. P., & Cittadin, A. (2018). O Uso do Custeio Variável para Gestão de uma Vinícola de Santa Catarina, Brasil. *ABCCustos*, 13(2), 78-105.
- da Silva Filho, L. L., Lagioia, U. C. T., de Araújo, J. G. N., de Araujo, J. G., & de Assis Carlos Filho, F. (2015). Gestão de custos e formação de preço de venda,

gestão de caixa e gestão de riscos: um estudo exploratório no arranjo produtivo local gesseiro do estado de Pernambuco. *ABCustos*, 10(3), 109-146.

Defaveri, I. R., & Baldissera, J. F. (2016). A influência dos sistemas de controle gerencial na tomada de decisão dos gestores de MPEs. In *X Congresso ANPCONT*, Ribeirão Preto, SP.

Frezatti, F., Aguiar, A. B. D., & Guerreiro, R. (2007). Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. *Revista Contabilidade & Finanças*, 18, 9-22.

Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2013). *Contabilidade gerencial*, 14^a edição. Grupo A.

Gil, A. C. (2022). *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*, 7^a edição. Grupo GEN.

Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2012). *Gestão de Custos: Contabilidade e Controle*. Cengage Learning Brasil.

Hastenteufel, C., & Larentis, F. (2015). Análise da rentabilidade de clientes através da margem de contribuição: um estudo em uma empresa de médio porte do setor moveleiro localizada na Serra Gaúcha. *Revista Produção e Desenvolvimento*, 1(1), 60-76.

Inteligência de Mercado. Disponível em: <https://www.iemi.com.br>. Acesso em: 20/05/2023.

Leite Filho, G. A. (2003). Decisões de preços e rentabilidade de produtos utilizando custeio variável: uma abordagem teórico-empírica. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Matias-Pereira, J. (2016). *Manual de Metodologia da Pesquisa Científica*, 4^a edição. Grupo GEN.

Ribeiro, R. R. M., Gayego, F., Mattiello, K., & Oliveira, N. C. de O. C. Aplicação da margem de contribuição como instrumento de decisão em uma granja frangos de corte com e sem integração à agroindústria. *Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC*.

Vallim, C. R., & Prata, D. da S. (2020). Gestão de custos e o processo decisório por meio de mix de produtos e serviços: um estudo em empresa do ramo de festas e eventos. *Management Control Review*, 4(2), 2–18.

Vergara, S. C. (2016). *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*, 16^a edição. Grupo GEN.