

UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS
CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CAMPUS SARANDI
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

PATRÍCIA BALBINOT

**GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA EM
UMA LANCHONETE NO MUNICÍPIO DE SARANDI/RS**

SARANDI

2014

PATRÍCIA BALBINOT

**GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA EM
UMA LANCHONETE NO MUNICÍPIO DE SARANDI/RS**

Trabalho de Conclusão apresentado ao curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, Campus Sarandi, como parte dos requisitos para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Fábio Antônio Resende Padilha

SARANDI

2014

PATRÍCIA BALBINOT

**GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA EM
UMA LANCHONETE NO MUNICÍPIO DE SARANDI/RS**

Trabalho de Conclusão Aprovado em ____ de _____ de 2014, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis no Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Sarandi, pela Banca Examinadora formada pelos professores:

Prof. Fábio Antônio Resende Padilha
UPF – Orientador

Prof.
UPF

Prof.
UPF

SARANDI

2014

Dedico este trabalho a minha mãe Ariéte e ao meu pai Rui que sempre me apoiaram e educaram da melhor maneira, me incentivando a nunca desistir de meus sonhos. Aos meus irmãos Márcio Nei e Fernando que sempre me auxiliaram nessa caminhada, com total apoio e dedicação. A Deus, o Pai supremo ao qual confiei todas as minhas angústias e medos, que sempre me iluminou e me deu força para seguir firme na luta, em meio a tantos acontecimentos.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente quero agradecer a Deus por sempre guiar meus passos me iluminando para que chegasse até aqui.

Agradeço a minha família pelo total apoio e compreensão.

Quero agradecer de maneira especial ao meu orientador Prof. Fábio Padilha por ter auxiliado na realização deste trabalho sempre com total dedicação e empenho, e a todos os professores do campus Sarandi, pelo conhecimento transmitido, pelo apoio, dedicação, e sabedoria que ministravam suas aulas.

Quero agradecer de coração aos meus amigos que sempre se solidarizaram e de alguma maneira sempre tentaram me ajudar, sendo compreensivos e sempre dispendo de palavras de apoio e de carinho.

Muito Obrigado!

“Que a leveza e a doçura me envolvam. Que eu seja
sábia e forte em minhas decisões. Que eu nunca
perca o interesse na bondade e muito menos no ser
humano. Que eu saiba o valor de um sorriso e que eu
não despreze nenhum!”

ANA NUNES

RESUMO

BALBINOT, Patrícia. **Gestão de custos e formação do preço de venda em uma Lanchonete no município de Sarandi-RS**. Sarandi, 2014. 101f. Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis), UPF, 2014.

O presente estudo trata da importância de um sistema de gestão de custos dentro de uma empresa, para que a mesma tenha um melhor conhecimento sobre os custos e as despesas dos produtos que está comercializando e para que sua permanência no mercado seja assegurada. Diante disto, o objetivo deste estudo foi determinar um modelo de gestão de custos e formação de preço de venda em uma lanchonete no município de Sarandi-RS, a qual possui uma linha significativa em termos de mercado alimentício de lanches, bebidas e sorvetes. O período analisado compreende aos meses de setembro de 2013 a agosto de 2014. O trabalho foi classificado como estudo de caso, e a pesquisa, como quantitativa e exploratória. Constatou-se que a empresa necessita implementar uma gestão de custos para que possa obter maior conhecimento sobre os preços dos produtos e das vendas realizadas. O estudo inicia com a separação dos produtos por grupos, para em seguida determinar os valores dos custos materiais, gastos gerais, bem como custos fixos e variáveis, assim como sua comparação e após a realização do cálculo da margem de contribuição e do Mark-up. O estudo torna-se importante para a empresa, pois será um modelo de gestão de custo na qual ajudará na tomada de decisões futuras.

Palavras chaves: Gestão de custos, formação de preço de venda.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Exemplo de identificação de variáveis de análise.....	44
Quadro 2: Total e porcentagens dos materiais.....	67
Quadro 3: Total e porcentagens dos gastos gerais.....	69
Quadro 4: Gasto total com mão-de-obra.....	71
Quadro 5: Depreciação mensal.....	72
Quadro 6: Total de imposto pago no período.....	74
Quadro 7: Total e percentual do custo total da empresa.....	75
Quadro 8: Custo fixo mensal.....	77
Quadro 9: Total e porcentagem dos custos fixos.....	77
Quadro 10: Custo Variável Mensal.....	78
Quadro 11: Total e porcentagem dos custos variáveis.....	79
Quadro 12: Comparação das vendas, custo fixo e custo variável.....	80
Quadro 13: Comportamento das vendas, custo fixo e margem de contribuição.....	83
Quadro 14: Cálculo do <i>mark-up</i>	85
Quadro 15: Demonstrativo de Rentabilidade.....	86

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Fluxo inicial de precificação.....	43
Figura 2: Variáveis de análise e de formação de preços.....	45
Figura 3: Etapas do processo de formação de preço.....	46
Figura 4: Principais componentes da Análise Custo/Volume/Lucro.....	52
Figura 5: Tipo de Ponto de Equilíbrio.....	54
Figura 6: Fluxograma específico da carne.....	64
Figura 7: Processo Produtivo – Grupo Lanche.....	65
Figura 8: Processo produtivo – Grupo Bebidas; Sorvetes; Salgadinhos; Balas.....	66
Figura 9: Custos Materiais.....	67
Figura 10: Gastos Gerais.....	69
Figura 11: Custo Total.....	75
Figura 12: Custos Fixos.....	78
Figura 13: Custos variáveis.....	79
Figura 14: Comportamento das vendas, custo fixo e custo variável.....	81
Figura 15 : Comportamento Das Vendas, Margem De Contribuição E Custo Fixo.....	84

LISTA DE ABREVIATURAS

ABC – Custeio Baseado em Atividade

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

DCu – Despesas Variáveis Unitárias

FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços

INSS – Instituto Nacional de Seguro Social

IRPJ – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

MC – Margem de Contribuição

MS – Margem de Segurança

PE – Ponto de Equilíbrio

PEC – Ponto de Equilíbrio Contábil

PEE – Ponto de Equilíbrio Econômico

PEF – Ponto de Equilíbrio Financeiro

PIS – Programa de Integração Social

PV – Preço de Venda

VC – Variáveis de Custo

VCu – Custos Variáveis Unitários

VE – Variáveis Econômicas

VM – Variáveis Mercadológicas

VST – Variáveis Societárias e Tributárias

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	14
1.1	IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA.....	15
1.2	OBJETIVOS.....	15
1.2.1	Objetivo Geral.....	15
1.2.2	Objetivos Específicos.....	16
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	17
2.1	ORIGEM DA CONTABILIDADE.....	17
2.1.1	Conceito de Contabilidade.....	18
2.1.2	Finalidade da Contabilidade.....	19
2.1.3	Aplicação da Contabilidade.....	19
2.1.3.1	Contabilidade Gerencial.....	19
2.1.3.2	Contabilidade Financeira.....	20
2.1.3.3	Contabilidade Tributária.....	20
2.1.3.4	Contabilidade Pública.....	21
2.1.3.5	Contabilidade Rural.....	22
2.1.3.6	Contabilidade Ambiental.....	22
2.1.3.7	Auditoria.....	22
2.1.3.8	Perícia.....	23
2.1.3.9	Análise de Balanço.....	24
2.2	CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	24
2.2.1	A importância da contabilidade de custos.....	25
2.2.2	Contabilidade de custos na indústria, no comércio e na prestação de serviços.....	26
2.2.3	Princípios fundamentais de custos.....	27
2.2.3.1	Princípio da realização da receita.....	27
2.2.3.2	Princípio da Competência ou da confrontação entre despesas e receitas.....	28
2.2.3.3	Princípio do custo histórico como base de valor.....	28

2.2.3.4	Consistência ou uniformidade.....	29
2.2.3.5	Conservadorismo ou prudência.....	29
2.2.3.6	Materialidade ou relevância.....	30
2.2.4	Contabilidade Versus Gestão de Custos.....	30
2.2.5	A Contabilidade de Custos e suas Funções.....	31
2.2.6	Conceitos Utilizados em Custos.....	32
2.2.6.1	Gastos Ou Dispêndios	32
2.2.6.2	Investimentos.....	33
2.2.6.3	Despesas.....	33
2.2.6.4	Perdas.....	34
2.2.6.5	Custos.....	34
2.2.6.6	Desembolso.....	34
2.2.7	Classificações de Custos.....	35
2.2.7.1	Custos Diretos.....	35
2.2.7.2	Custos Indiretos.....	36
2.2.7.3	Custos Fixo.....	36
2.2.7.4	Custos Relevantes e não Relevantes.....	37
2.2.8	Métodos de Custeio.....	37
2.2.8.1	Custeio Variável.....	37
2.2.8.2	Custeio por Absorção.....	38
2.2.8.3	Custeio Baseado em Atividades (ABC).....	39
2.2.9	Formação do Preço de Venda.....	41
2.2.9.1	Etapas do Processo de Formação de Preço de Venda.....	42
2.2.9.2	Métodos de Formação de Preços.....	47
2.2.9.3	Formação do Mark-Up.....	49
2.2.9.4	Análise Custo/Volume/Lucro.....	51
3	METODOLOGIA.....	57
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	57
3.2	POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	59
3.3	TÉCNICAS E COLETAS DE DADOS.....	59
4	APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	61
4.1	CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA ESTUDADA.....	61
4.1.1	Processo Produtivo.....	62

4.2	APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	66
4.2.1	Custos dos Materiais.....	66
4.2.2	Gastos Gerais.....	68
4.2.3	Mão-de-Obra.....	70
4.2.4	Depreciação.....	71
4.2.5	Impostos.....	72
4.2.6	Análise do custo total.....	75
4.2.7	Custos Fixos e Variáveis.....	76
4.2.8	Comparativo entre os Custos Fixos e Variáveis.....	80
4.2.9	Comparativo entre Faturamento, Margem de contribuição e Custos fixos...	82
4.2.10	Formação de preço de venda - <i>Mark-up</i>	85
4.3	SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES.....	86
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	88
	REFERÊNCIAS.....	90
	ANEXOS.....	94
	APÊNDICES.....	98

1 INTRODUÇÃO

No ambiente empresarial atual surge uma maior necessidade pela busca de controles financeiros e ferramentas que possam auxiliar na gestão do patrimônio e na busca da rentabilidade do negócio. Perante a isso, a contabilidade assume papel importante, pois é a responsável pelo fornecimento das informações necessárias, para que esses controles ocorram de maneira eficaz.

Considerado uma ferramenta capaz de oferecer informações nos diversos tipos de empresas, a gestão dos custos torna-se indispensável dentro de uma entidade, pois quanto mais se conhece os custos, melhor eles serão identificados e gerenciados, aumentando assim a eficiência da empresa e conseqüentemente sua sobrevivência no mercado competitivo.

Considera-se extremamente relevante a gestão de custos bem como a definição do preço de venda, pois é por meio dessas ferramentas que as empresas serão mais competitivas no ambiente que atuam. Segundo Wernke (2005, p.147), “a adequada determinação dos preços de venda cada vez mais é questão fundamental para a sobrevivência e crescimento das empresas, independente do porte ou área de atuação”.

Muitas vezes a falta de conhecimento, ou até mesmo a inexistência de gestão de custos dentro de uma empresa, faz com que a precificação de seus produtos seja feita de forma indevida, muitas vezes nem cobrindo os custos dos produtos. Mediante isto, conclui-se que é essencial conhecer e controlar os custos e as despesas, bem como fazer a correta mensuração e rateio para que se possa chegar a um modelo de preço de venda ideal, o qual será capaz de cobrir todos os custos e despesas, bem com atingir o mínimo de rentabilidade esperada pelos proprietários.

1.1 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA

Considerada uma das decisões mais importantes dentro de uma empresa, a formação do preço de venda, de maneira adequada, é fundamental para garantir a permanência no mercado competitivo, no entanto, para que isso ocorra é indispensável, que a empresa tenha uma boa gestão de seus custos.

Em virtude da importância da existência de um sistema de gestão de custos dentro de uma entidade, o presente estudo, tem como tema Custos e Formação de Preço de venda originando o seguinte questionamento: **Como determinar um modelo de gestão de custos e formação de preço para a empresa ALFA?**

Justifica-se este estudo devido à importância e a necessidade de conhecimento da correta formação de preço de venda, principalmente por se tratar de uma empresa de pequeno porte, onde na maioria das vezes os preços são fixados de maneira superficial devido à falta de conhecimento de tais procedimentos, considerando que uma adequada política de formação de preços é resultado direto de uma boa gestão dos custos dentro da empresa, tornando-se uma forte aliada na busca de sua continuidade no mercado competitivo, pois permite planejar o futuro próximo e diminuir as incertezas e dificuldades em longo prazo.

1.2 OBJETIVOS

O objetivo principal deste estudo é determinar um modelo de gestão de custos, observando o objetivo geral e os objetivos específicos que seguem.

1.2.1 Objetivo Geral

Determinar um modelo de gestão de custos e formação de preço para a empresa ALFA.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Realizar uma revisão literária sobre contabilidade de custos;
- Levantar os gastos gerais da empresa;
- Identificar os custos fixos e variáveis da empresa;
- Calcular a margem de contribuição;
- Estimar o preço de venda pelo método MARK-UP;

O presente estudo está estruturado em cinco capítulos, sendo que o primeiro inicia por esta introdução, o segundo contém o referencial teórico, no terceiro está descrita a metodologia, no quarto consta os dados e a análise dos resultados e, por fim, estão as considerações finais seguidas das referências bibliográficas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo tem como objetivo apresentar uma revisão bibliográfica referente à contabilidade de custos.

2.1 ORIGEM DA CONTABILIDADE

Tão antiga quanto à própria história da civilização, a origem da contabilidade está ligada a necessidade de registro do comércio. Naquela época o comércio caracterizava-se pela atividade de troca e venda, as quais demandavam um acompanhamento das variações dos bens quando as transações eram efetuadas. À medida que o homem começou a possuir maior quantidade de valores surgiu também a necessidade de conhecimento e proteção à posse desse seu patrimônio, tornando assim indispensável os registros dos fatos ocorridos (EQUIPE PORTAL DE CONTABILIDADE).

A evolução da ciência contábil pode ser resumida da seguinte forma:

CONTABILIDADE DO MUNDO ANTIGO - período que se inicia com as primeiras civilizações e vai até 1202 da Era Cristã, quando apareceu o *Liber Abaci*, da autoria Leonardo Fibonacci, o Pisano.

CONTABILIDADE DO MUNDO MEDIEVAL - período que vai de 1202 da Era Cristã até 1494, quando apareceu o *Tractatus de Computis et Scripturis* (Contabilidade por Partidas Dobradas) de Frei Luca Paciolo, publicado em 1494, enfatizando que a teoria contábil do débito e do crédito corresponde à teoria dos números positivos e negativos, obra que contribuiu para inserir a contabilidade entre os ramos do conhecimento humano.

CONTABILIDADE DO MUNDO MODERNO - período que vai de 1494 até 1840, com o aparecimento da obra *"La Contabilità Applicata alle Amministrazioni Private e Pubbliche"*, da autoria de Francesco Villa, premiada pelo governo da Áustria. Obra marcante na história da Contabilidade.

CONTABILIDADE DO MUNDO CIENTÍFICO - período que se inicia em 1840 e continua até os dias de hoje (EQUIPE PORTAL DA CONTABILIDADE).

Portanto, pode-se concluir que a contabilidade surgiu para dar resposta às necessidades de conhecimento do patrimônio do homem e de sua evolução.

2.1.1 Conceito de Contabilidade

A contabilidade busca por meio de um conjunto de informações, apresentar a situação econômico-financeira da entidade.

Basso (2000) *apud* Beilfuss (2010) traz que a contabilidade deve ser entendida como um conjunto ordenado de conhecimentos, leis, princípios e métodos de evidenciação próprios. É a ciência que estuda, controla e observa o patrimônio das entidades nos seus aspectos quantitativo (monetário) e qualitativo (físico) e que, como conjunto de normas, preceitos e regras gerais, se constitui na técnica de coletar, catalogar e registrar os fatos que nele ocorrem, bem como de acumular, resumir e revelar informações de suas variações e situações, especialmente de natureza econômico-financeira.

Diante disto a contabilidade é definida por Müller (2009, p. 16) como a “Ciência que estuda o desenvolvimento do patrimônio de uma pessoa seus resultados e reflexos, sua evolução, sua gerência e seus futuros, conceito que deve ser entendido amplamente e não de modo restrito”.

Para complementar este conceito apresenta-se a definição de Marion (2010), onde a contabilidade nada mais é do que um instrumento que fornece informações úteis à tomada de decisão para pessoas ou empresas interessadas em conhecer a situação da empresa.

Portanto, todas as movimentações no patrimônio de uma entidade estão registradas na contabilidade, sendo resumido em relatórios, os quais são analisados pelas pessoas que estão interessadas em conhecer a situação da empresa. Dessa forma, pode-se concluir que a contabilidade estuda a situação econômica e financeira de uma entidade, tornando-se assim um instrumento útil à tomada de decisão.

2.1.2 Finalidade da Contabilidade

A contabilidade tem por finalidade registrar, controlar e demonstrar os fatos ocorridos dentro de uma entidade (MARION, 2010).

Para Basso (2005) *apud* Niederle (2012) “a finalidade fundamental da contabilidade é gerar informações de ordens físicas econômicas e financeiras sobre o patrimônio, com ênfase para o controle e o planejamento”.

Os argumentos de Greco, Gärtner e Arend (2009, p. 02), são complementares ao dos autores acima, pois afirma que a finalidade da contabilidade é de “assegurar o controle do patrimônio e fornecer as informações sobre a composição e variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas desenvolvidas”.

Portanto, esta função de prestar informações, é de fundamental importância, pois são necessárias para a tomada de decisão pelos usuários da contabilidade.

2.1.3 Aplicação da Contabilidade

A aplicação da contabilidade pode ser de modo *geral* o que compreende a todas as entidades, ou de modo *particular* que consiste na aplicação em certo ramo da atividade ou setor da economia (MARION, 2009).

A seguir podem ser visualizados mais detalhadamente os ramos da contabilidade, bem como seus conceitos e finalidades.

2.1.3.1 Contabilidade Gerencial

A contabilidade Gerencial é caracterizada por ser voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, pois todos os procedimentos, técnicas, informações e relatórios,

possuem um grau de detalhe mais analítico e sua forma de apresentação está voltada no auxílio dos administradores no processo decisório (IUDÍCIBUS, 1998).

Para Padoveze (2010), a contabilidade gerencial tem como objetivo facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão internamente, por meio de seus relatórios.

Portanto, a contabilidade gerencial é uma ferramenta para os administradores, ou seja, para os usuários internos que são responsáveis pela direção e controle das operações da entidade, os quais utilizam essas às informações contábeis para tomar decisões.

2.1.3.2 Contabilidade Financeira

A contabilidade financeira é o ramo da contabilidade que cuida da elaboração e divulgação das informações contábeis de uma entidade direcionadas aos usuários externos, como, os acionistas, possíveis investidores, o governo, o fisco, bancos e credores. Suas informações evidenciam o resultado, o desempenho da gestão da entidade em um determinado exercício, bem como perspectivas futuras. É regulamentada por legislações específicas e pelos princípios fundamentais de contabilidade (IUDÍCIBUS, 1998).

Pela concepção de Crepaldi (1998), a contabilidade financeira auxilia no planejamento, na solução de problemas e nas tomadas de decisões, pois fornece mapas com números e análises, o que ajuda no desempenho das funções e na comunicação entre os diferentes departamentos da entidade. O autor ainda evidencia que a contabilidade financeira utiliza as informações contábeis para tomar decisões relativas à receita e ao uso de fundos para que os objetivos da entidade possam ser alcançados.

2.1.3.3 Contabilidade Tributária

Contabilidade Tributária designa um conjunto de ações e procedimentos visando apurar e conciliar a geração de tributos de uma entidade. Devido à escrituração contábil

regular conceder informações importantes para apuração de tributos, este ramo da contabilidade dedica-se aos diversos cálculos como, por exemplo, a base de cálculo do PIS e COFINS; o lucro apurado para fins de IRPJ e CSLL bem como o registro de tributos compensáveis. É também chamada de "Contabilidade Fiscal" (EQUIPE PORTAL DA CONTABILIDADE).

2.1.3.4 Contabilidade Pública

A Contabilidade Pública é o ramo da contabilidade que registra, controla e demonstra a execução dos orçamentos, dos atos e fatos da fazenda pública e o patrimônio público e suas variações. Seu objetivo é fornecer aos gestores informações atualizadas e exatas para subsidiar as tomadas de decisões, aos órgãos de controle interno e externo para o cumprimento da legislação e, às instituições governamentais e particulares informações estatísticas e outras de interesse dessas instituições. Portanto, tem por finalidade o controle e a gestão dos recursos públicos. É regulamentada pela Lei 4.320/1964, que é a Lei das Finanças Públicas (EQUIPE PORTAL DA CONTABILIDADE).

O enfoque proposto por Assumpção (2012, p. 24) evidencia que:

A contabilidade aplicada ao setor público é definida como o ramo da ciência contábil que estuda, registra, interpreta e controla os atos e fatos da administração pública, tratando de informações relativas à fixação das despesas e à execução orçamentária, financeira e patrimonial nas três esferas do governo.

O autor acrescenta ainda que o entendimento da contabilidade aplicada ao setor público, deve obrigatoriamente passar, pela análise e pela interpretação da legislação aplicável à matéria. Portanto nada na administração pública ocorre sem que as leis específicas sejam observadas.

2.1.3.5 Contabilidade Rural

A contabilidade rural é aquela aplicada a certo ramo de atividade ou setor da economia, voltada às empresas rurais, que são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo por meio do cultivo da terra, da criação de animais e a transformação de determinados produtos agrícolas. As atividades das empresas rurais podem ser divididas em: produção vegetal, animal e indústrias rurais, onde para cada ramo de atividade denomina-se sucessivamente contabilidade agrícola, zootécnica e rural (MARION, 2010).

2.1.3.6 Contabilidade Ambiental

A contabilidade ambiental é definida por Costa (2012, p. 29 e 30) como: “estudo do patrimônio ambiental, bens, direitos e obrigações ambientais das entidades”.

É um conjunto de ações planejadas para desenvolver um projeto, considerando a preocupação com o meio ambiente, pois contabiliza os benefícios e prejuízos que o desenvolvimento de um produto ou serviço, pode trazer para o meio ambiente (COSTA, 2012).

O autor deixa claro que o objetivo da contabilidade ambiental é fornecer informações aos usuários sobre eventos ambientais, os quais causam modificações na situação patrimonial, além de realizar a identificação, mensuração e evidenciação destes eventos.

2.1.3.7 Auditoria

Entre os vários conceitos de auditoria, destaca-se o de Sá (1998, p.25), o qual afirma:

Auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais de riqueza aziendal, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.

Perante o conceito acima, fica evidente o objetivo da auditoria em aumentar o grau de confiança dos usuários com relação as demonstrações contábeis.

2.1.3.8 Perícia

Sá (2011, p. 03) conceitua Perícia como “a verificação de fatos ligados ao patrimônio individualizado visando, oferecer opinião, mediante questão proposta. Para tal opinião realizam-se exames, vistorias, indagações, investigações, avaliações, arbitramento, em suma todo e qualquer procedimento necessário à opinião”.

Já a NBC TP 01- PERÍCIA CONTÁBIL traz o seguinte conceito:

A perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnico-científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar à justa solução do litígio ou constatação de um fato, mediante laudo pericial contábil e/ou parecer pericial contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais, e a legislação específica no que for pertinente.

Portanto, pode-se entender que a perícia contábil é utilizada como elemento de prova, ou revelação da verdade em assuntos fisco-contábeis, com a finalidade de demonstrar um fato ou ato, a qual deverá ser realizada com maior rigor possível, embasada sempre na mais pura e genuína expressão da verdade (HOOG E PETRENCO, 2002).

2.1.3.9 Análise de Balanço

Considerada uma das principais ferramentas para auxiliar a tomada de decisão, a análise de balanços tem como objetivo oferecer um diagnóstico sobre a real situação econômico-financeira da entidade, a partir dos relatórios gerados pela contabilidade. Esses relatórios incluem uma análise da estrutura, composição do patrimônio e um conjunto de índices e indicadores que são cuidadosamente estudados e sobre os quais é formada a conclusão do analista (Lunelli – Portal da contabilidade).

Para Blatt (2001) a análise das demonstrações financeiras visa determinar a evolução das situações financeira e econômica de uma entidade. Podem ser estudados balanços, balancetes e outros demonstrativos.

O autor identifica ainda, que a análise de balanço tem por finalidade registrar e controlar o patrimônio das organizações, a fim de que todos os fatos relacionados com a formação, movimentação e variação do patrimônio possam ser avaliados, fornecendo assim, informações para os administradores, proprietários e outros usuários, sobre como a organização está desenvolvendo as suas atividades econômicas para alcançar seus objetivos.

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos surgiu com a revolução industrial, na Inglaterra, no final do Século XVIII. O aumento da demanda por indicadores que determinassem o preço dos produtos, originados das operações internas, apenas ocorreu devido às profundas modificações no sistema produtivo das empresas, as quais passaram a necessitar de informações contábeis diferentes daquelas desenvolvidas pelas empresas comerciais da era mercantilista, porque passaram a transformar os insumos que antes eram comprados. No entanto, na década de 1890 até a virada do século XIX, que as técnicas e teorias de custo entram em grande desenvolvimento. Como demonstrado por Ferreira (2007, p. 03) nesse período foi desenvolvido:

1. A mecânica de integração da contabilidade industrial a contabilidade geral;
2. Os detalhes envolvidos na movimentação e registro das matérias primas; e
3. O registro e determinação dos custos da mão de obra e a inclusão de itens representativos de produção no custo da produção iniciada. Cabe ressaltar, também, que foi aí que surgiram os fragmentos dos custos fixos, custos variáveis e custos-padrão.

No início do Século XX a estrutura da contabilidade de custos foi completada com o aperfeiçoamento das técnicas do fluxo de custos e com o uso apropriado de taxas de rateio. No entanto é importante ressaltar que até então todos os indicadores de contabilidade utilizados estavam voltados para avaliar a eficiência dos processos internos, e não para medir a lucratividade da empresa ou de determinada atividade. Por volta de 1925, constata-se que todas as práticas de contabilidade gerencial que são utilizadas hoje já haviam sido desenvolvidas, atendendo às necessidades de informação e controle dos gerentes das empresas que estavam crescendo e se tornando cada vez mais complexas e diversificadas (FERREIRA, 2007).

Crepaldi (1999) traz em sua obra que a contabilidade de custos surgiu da contabilidade geral pela necessidade de se ter um controle maior sobre os valores que devem ser atribuídos aos estoques de produtos nas indústrias e também, pela necessidade de tomar decisões quanto ao tipo, a forma e quanto devem ser produzidos de cada produto.

Portanto, a contabilidade de custos é um ramo da contabilidade que surgiu da contabilidade financeira, que se limitava apenas a acumular valores. Contudo com o passar do tempo foi sendo aprimorada, com a inserção de práticas, princípios e convenções, passando assim a ser vista como uma forma eficiente de auxílio a gerência, pois se destina a fornecer em diversos níveis informações que possam fundamentar o desempenho, o controle das operações, visando desta maneira auxiliar na redução de custos, objetivando assim maiores resultados operacionais.

2.2.1 A importância da contabilidade de custos

A contabilidade de custos possui duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao Controle, possui a importante missão de

fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e após, acompanhar o acontecido para poder comparar com valores anteriormente definidos. Já no que diz respeito à Decisão, possui papel de suma importância, pois fornece informações sobre valores relevantes, os quais se referem às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção entre outras (MARTINS, 2010).

O objetivo principal da contabilidade de custos é apresentado por Crepaldi (1999, p. 18) como “conhecer os custos dos produtos para avaliar estoques e apurar o resultado das indústrias”.

A contabilidade de custos, portanto, é importante dentro das empresas, pois passa a ser utilizada no planejamento, controle dos custos e na tomada de decisões.

2.2.2 Contabilidade de custos na indústria, no comércio e na prestação de serviços

Pela própria origem histórica, e por sua própria definição, a contabilidade de custos está voltada predominantemente para a indústria, devido à existência da produção de bens. Tão importante quanto saber os custos dos produtos fabricados, utilizar estudos que proporcionem a redução destes, sem reduzir a qualidade também assumem papel importante dentro da empresa (MARTINS, 2010).

Schier (2013, p. 98), entende que “a manutenção de um sistema formal de contabilização dos custos de produtos fabricados em uma empresa visa atender fatores importantes ao processo de gestão da organização, como o controle gerencial e o atendimento a legislação fiscal e societária”.

A utilização de princípios e técnicas da contabilidade de custos em empresas prestadoras de serviços e entidades comerciais ou financeiras ocorre, pois estas também são produtoras de utilidades, possuindo custos, os quais são imediatamente transformados em despesas, sem a ocorrência de estocagem, o que caracteriza a indústria de bens, mas que de qualquer maneira não deixa de ser adequada a terminologia de custos (MARTINS, 2010).

Portanto, no desenvolvimento de todas as atividades, independente do setor de atuação, seja comércio, indústria ou prestação de serviços, o tema custos é relevante para alcançar os objetivos empresariais, merecendo atenção especial dentro das entidades.

2.2.3 Princípios fundamentais de custos

Considerados como setas de direção, os princípios contábeis orientam os procedimentos na tarefa principal da contabilidade, que é o registro dos atos e fatos da entidade. Os registros são a base de toda a informação que será gerada aos usuários, e a qualidade desses registros dá-se pela sua alocação correta (CORBARI, 2012).

Portanto, torna-se de suma importância o conhecimento dos princípios fundamentais aplicados à contabilidade de custos, os quais estão devidamente conceituados abaixo.

2.2.3.1 Princípio da realização da receita

Este princípio determina que o reconhecimento contábil do resultado, ou seja, lucro ou prejuízo, apenas ocorre quando houver a realização da receita. Esta realização da receita se dá na transferência do bem ou do serviço para terceiros (MARTINS, 2010).

Nesta mesma perspectiva, Greco, Gärtner e Arend (2009) fundamentam que este princípio escolhe o momento da transferência dos produtos ou serviços ao cliente como aquele em que deve ser reconhecida a receita, e, portanto registrada nos livros contábeis. Esta transferência, na maioria das vezes coincide com a venda, onde é conhecida a exatidão dos valores dos produtos ou serviços objetos da operação.

2.2.3.2 Princípio da Competência ou da confrontação entre despesas e receitas

Princípio o qual possui extrema importância para custos, e corresponde basicamente ao momento do reconhecimento das despesas.

Para Crepaldi (1999, p. 22), “as despesas devem ser registradas no período em que elas foram incorridas. Essas despesas estão bastante relacionadas com o período; são despesas incorridas para a manutenção da capacidade de obtenção de receita.”

O enfoque proposto por Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, p. 45) é o seguinte:

Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontadas; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesas do período em que ocorrerem [...].

Portanto, a regra teoricamente é simples, pois após o reconhecimento da receita, deduzem-se todos os valores representativos dos esforços para sua consecução (despesas), no entanto essas despesas podem ser subdivididas em dois grupos, o primeiro onde as despesas especificamente incorridas para a consecução das receitas que estão sendo reconhecidas, como por exemplo: despesa relativa ao custo do bem vendido, ou então a despesa de comissão relativa a sua venda.

Já o segundo grupo corresponde às despesas incorridas para a obtenção de receitas genéricas, como por exemplo, despesas de administração, as de propaganda, que representam gastos com finalidade de obtenção de receitas (MARTINS, 2010).

2.2.3.3 Princípio do custo histórico como base de valor

Trata-se do princípio mais antigo de contabilidade e é considerada uma consequência direta do postulado da continuidade. É definido por Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, p. 38), como: “o custo de aquisição de um ativo ou dos insumos necessários para fabricá-lo e

colocá-lo em condições de gerar benefícios para a entidade representa a base de valor para a contabilidade, expresso em termos de moeda de poder aquisitivo constante”.

Conclui-se então, que por este princípio os ativos serão registrados contabilmente por seu valor original de entrada, ou seja, pelo custo histórico.

2.2.3.4 Consistência ou uniformidade

Na existência de diversas alternativas para o registro contábil de um mesmo fato, a empresa deve adotar apenas uma, de forma consistente, ou seja, quando adotada uma alternativa esta deverá ser utilizada sempre, não podendo a entidade mudar o critério em cada período (MARTINS, 2010).

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, p. 49 e 50) trazem a ideia de que “a contabilidade de uma entidade deverá ser mantida de forma tal que os usuários das demonstrações contábeis tenham possibilidade de delinear a tendência da mesma com o menor grau de dificuldade possível”.

Em sua obra, Crepaldi (1999, pg. 22), conceitua este princípio como: “entre os critérios que existem para se fazer o registro contábil, a empresa deve escolher um deles e adotá-lo de forma consistente não podendo mudá-lo em cada período. A mudança de critério pode ser efetuada caso haja um fato relevante”.

Portanto, é possível concluir que o contador deverá refletir muito antes de decidir qual procedimento de avaliação será adotado, pois deverá ocorrer a garantia da utilização dos mesmos procedimentos na maior sequência de períodos possíveis.

2.2.3.5 Conservadorismo ou prudência

Para Martins (2010), o conservadorismo obriga a adoção de um espírito de preocupação, pois quando o contador estiver em dúvida sobre o tratamento correto a ser dado

para um gasto, este deve ser determinado como custo ou despesa, o princípio orienta para sempre considerar como despesa.

Enquanto que Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, p.49) sugerem que “entre conjuntos alternativos de avaliação para o patrimônio, igualmente válidos, segundo os princípios fundamentais, a contabilidade escolherá o que apresentar o menor valor atual para o ativo e o maior para as obrigações”.

Se houver dúvida na hora de lançar um gasto como ativo ou despesas, deve-se considerá-lo uma despesas (CREPALDI, 1999).

Portanto, este princípio preocupa-se em empregar a adoção de menor valor para o ativo e maior valor para suas obrigações.

2.2.3.6 Materialidade ou relevância

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, p. 48) expressam o seguinte conceito: “o contador deverá, sempre, avaliar a influência e materialidade da informação evidenciada ou negada para o usuário à luz da relação custo-benefício, levando em conta aspectos internos do sistema contábil”.

Portanto, tal convenção desobriga dar um tratamento mais rigoroso aos itens cujo valor monetário é pequeno, quando comparado aos gastos totais (MARTINS, 2010).

2.2.4 Contabilidade *Versus* Gestão de Custos

A contabilidade de custos faz parte da contabilidade gerencial, cabendo ao contador registrar os fatos ocorridos, controlar as operações e os custos, bem como solucionar problemas típicos ou específicos das empresas. Esta tarefa de registrar fatos está ligada a contabilidade geral ou financeira, enquanto que o controle das operações e dos custos e a solução dos problemas estão ligados à contabilidade gerencial, sendo apoio fundamental para o administrador da empresa (CREPALDI, 1999).

A contabilidade, portanto, consiste no processo contínuo e ordenado de registrar alterações ocorridas no patrimônio de uma entidade. No entanto, dependendo do usuário e do tipo de informações solicitadas à contabilidade, podem assumir diferentes formas como:

- **Contabilidade financeira:** condicionadas às imposições legais e requisitos fiscais;
- **Contabilidade gerencial:** voltada à administração de empresas, não se condiciona às imposições legais, tem o objetivo de gerar informações úteis para a tomada de decisões;
- **Contabilidade de custos:** voltada à análise dos gastos realizados pela entidade no decorrer de suas operações (BRUNI E FAMÁ, 2011, p. 20).

Portanto, a contabilidade financeira se preocupa com as leis e normas e é obrigatória para as empresas legalmente registradas, além de possuírem princípios que padronizam a prática contábil, enquanto que a contabilidade gerencial tem seu enfoque direcionado ao auxílio no processo de tomada de decisão e a contabilidade de custos preocupa-se com a análise dos gastos.

2.2.5 A Contabilidade de Custos e suas Funções

Para Bruni e Famá (2011, p. 22) entendem que “a contabilidade de custos pode ser definida como o processo ordenado de usar princípios da contabilidade geral para registrar os custos e operação de um negócio”. Desta maneira, a partir das informações coletadas, a administração da entidade poderá estabelecer os custos do negócio observando assim sua eficiência e lucratividade.

A contabilidade de custos conforme Bruni e Famá (2011, p. 22 e 23) deve buscar atender a três razões primárias:

- a) **Determinação do lucro:** empregando dados originários dos registros convencionais contábeis, ou processando-se de maneira diferente, tornando-os mais úteis à administração;
- b) **Controle das operações:** e demais recursos produtivos, como os estoques, com a manutenção de padrões e orçamentos, comparação entre previstos e realizados;
- c) **Tomada de decisões:** o que envolve produção (o que, quando, como e quando fabricar), formações de preços, escolha entre fabricação própria ou terceirizada.

Pode-se concluir que tanto a função administrativa, quanto a função econômica da contabilidade, permitirá a qualquer usuário da informação, mensurar, acompanhar, quantificar e qualificar os números da empresa, permitindo assim uma avaliação do próprio desempenho no que diz respeito à administração do negócio.

2.2.6 Conceitos Utilizados em Custos

Na contabilidade de custos são utilizados alguns termos, os quais devem ser compreendidos para uma adequada gestão de custos. Para tanto, a seguir serão apresentados os conceitos de Gastos, Investimentos, Despesas, Perdas, Custos e Desembolsos (Wernke 2005).

2.2.6.1 Gastos ou Dispêndios

No entendimento de Wernke (2005, p. 03) “o termo *Gasto* é utilizado para descrever as ocorrências nas quais a empresa depende de recursos ou contrai uma obrigação (dívida) perante terceiros (fornecedores, bancos, etc.) para obter algum bem ou serviço que necessite para suas operações cotidianas”.

Enquanto que para Martins (2010, p. 24) “gasto – compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”.

Em contrapartida Crepaldi (1998, p. 56), conceitua como “sacrifício que a entidade arca para obtenção de um bem ou serviço, representado por entrega ou promessas de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”.

Portanto, gasto é todo e qualquer desembolso que a empresa tem, para adquirir qualquer bem ou serviço.

2.2.6.2 Investimentos

Bruni e Famá (2011, p. 23) consideram que os investimentos “representam gastos ativados em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos”.

Já para Martins (2010, p. 25) investimento é conceituado como um “gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s)”.

Para Wernke (2005) os investimentos são os gastos efetuados na aquisição de ativos com a perspectiva de gerar benefícios econômicos em períodos futuros.

Em virtude dos conceitos apresentados, conclui-se que investimento, nada mais é do que gastos úteis à vida da entidade, que gerarão benefícios futuros.

2.2.6.3 Despesas

Considera-se como despesa na descrição de Martins (2010, p. 25) “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receita”.

Martins (2010, p. 26) afirma ainda que “as despesas são itens que reduzem o Patrimônio Líquido e que tem essa característica de apresentar sacrifícios no processo de obtenção de receitas”.

Em contrapartida Wernke (2005, pg. 04) traz, que “o conceito de Despesa abrange o valor despendido voluntariamente com bens ou serviços utilizados para obter receita, seja de forma direta ou indireta”.

Logo estas despesas não estão associadas aos produtos ou serviços produzidos pela empresa, mas que são necessárias para o funcionamento da empresa, ou seja, são gastos ligados a atividade gerencial da empresa. Como exemplo pode-se citar: gastos com salários da administração, gastos com comissão de vendedores, gastos com propaganda, gasto com aluguel e energia elétrica da área administrativa, entre outros.

2.2.6.4 Perdas

Conforme Martins (2010, p. 26) é conceituada como um “bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária”.

Neste caso, Wernke (2005, p. 03) define que “perda abrange as ocorrências fortuitas, ocasionais, indesejadas ou involuntárias no ambiente das operações de uma empresa”.

No entanto estes gastos não devem ser considerados elementos dos custos de fabricação dos produtos, uma vez que são fatores naturais de ineficiência interna da empresa.

2.2.6.5 Custos

Para Wernke (2005, p. 04) os “custos são classificados como os gastos efetuados para fabricar produtos ou prestar serviços”.

Enquanto que Martins (2010, p. 26) descreve o conceito de custo como: “gasto relativo à bem ou serviços utilizado na produção de outros bens ou serviços”.

Portanto, os gastos que são classificados como custos ocorrem durante o processo produtivo, desde o início do processo até a finalização do produto, como: matéria-prima, salários e encargos dos operários, móveis e utensílios utilizados na produção, manutenção e depreciação das máquinas, entre vários outros custos decorrentes do processo produtivo.

2.2.6.6 Desembolso

É considerado por Martins (2010, p. 25) como o “pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço”. Ou seja, desembolso representa toda saída de recursos financeiros do Caixa da empresa.

Enquanto que para Bruni e Famá (2011, p. 23), “desembolso consiste no pagamento do bem ou serviço, independente de quando o produto ou serviço foi ou será consumido”.

Portanto, são considerados desperdícios os gastos relacionados com atividade que não agregam valor do ponto de vista do cliente, que provocam gasto de tempo e dinheiro desnecessários aos produtos ou serviços.

2.2.7 Classificações de Custos

Devido as diferentes formas de associação dos custos aos produtos elaborados, várias são as formas de classificações empregadas na contabilidade de custos, vejamos a seguir estas formas.

2.2.7.1 Custos Diretos

Custos diretos são conceituados por Crepaldi (1999, p. 20), como “os que podem ser diretamente (sem rateio) ser apropriados aos produtos, bastando existir uma medida de consumo (quilos, horas de mão-de-obra ou de máquina, etc.). De maneira geral associam-se aos produtos e variam proporcionalmente à quantidade produzida”.

Conforme denominação de Bruni e Famá (2001, p. 29) custos diretos “são aqueles diretamente incluídos no cálculo dos produtos”.

Já na concepção de Greco, Gärtner e Arend (2009, p. 61) “compreende a qualquer despesa ou gasto perfeitamente identificáveis e relacionados diretamente com o produto fabricado ou produto prestado”.

Ou seja, é tudo aquilo que faz parte, pode ser medido ou controlado de maneira eficiente na fabricação de um produto. Basicamente compreendem a mão-de-obra direta, materiais diretos, gastos diretos.

2.2.7.2 Custos Indiretos

Os custos indiretos são aqueles em que existe certa dificuldade para serem identificados, por isso Bruni e Famá (2011, p. 29) trazem que custos indiretos como aqueles que “necessitam de aproximações, isto é, algum critério de rateio, para serem atribuídos aos produtos. Exemplos: seguros e aluguéis da fábrica, supervisão de diversas linhas de produção”.

Estes rateios consistem na divisão do montante de determinado tipo de custos de um produto, por exemplo, utilizando um critério qualquer, como o volume fabricado por produto ou tempo de fabricação consumido (WERNKE, 2005).

2.2.7.3 Custos Fixo

Quanto ao volume de produção do período, os custos podem ser fixos definidos como “aqueles cujos valores totais tendem a permanecer constantes (“fixos”) mesmo havendo alterações no nível de atividade operacionais do período”, conforme designado por Wernke (2005, p. 08).

Sob a mesma perceptiva, Greco, Gärtner e Arend (2009, p. 62), entendem que custos fixo são “os gastos incorridos no exercício, indispensáveis ao funcionamento da empresa, sem qualquer dependência ou relação direta com os valores de produção”.

Sendo assim, mesmo que nada sejam produzido, ou independente da quantidade que for produzido esses gastos continuarão constantes e inalteráveis. Como exemplo pode-se destacar os valores de aluguéis e de depreciação.

2.2.7.4 Custos Relevantes e não Relevantes

De acordo com Wernke (2008) *apud* Niederle (2012), “custos relevantes são aqueles que se alteram dependendo da decisão tomada e custos não relevantes, são os que independem da decisão tomada”.

Assim, os custos que são realmente importantes, quando houver a tomada de decisão acabarão sofrendo alterações, enquanto que os não relevantes não serão considerados no processo decisório.

2.2.8 Métodos de Custeio

Em sua obra, Crepaldi (1999, p. 145) conceitua métodos de custeio como aquele “método usado para apropriação de custos”.

Definido por Padoveze (2003) *apud* Miqueletto (2008) métodos de custeio “é o processo de identificar o custo unitário de um produto ou serviço ou de todos os produtos e serviços de uma empresa”, ou seja o objetivo dos métodos de custeio é definir os gastos ligados ao processo produtivo.

Existem três métodos de custeio: o Custeio Variável; o Custeio por Absorção e o Custeio Baseado em Atividades (ABC) os quais serão devidamente conceituados nos itens seguintes.

2.2.8.1 Custeio Variável

Neste processo são apropriados aos produtos somente os custos variáveis, sejam diretos ou indiretos, que mudam de acordo com a produção. Na concepção de Wernke (2005, p. 89):

Custos Diretos ou Variáveis somente devem ser apropriados aos produtos ou serviços os gastos a eles associados (normalmente classificáveis como custos diretos ou custos variáveis e despesas variáveis). Assim, os demais gastos necessários para manter a estrutura produtiva (em geral considerados custos indiretos, custos fixos ou despesas fixas) não devem ser considerados quanto ao custeamento dos produtos fabricados ou dos serviços prestados.

Vale notar a contribuição de Bruni e Famá (2011, p. 164) “o custeio variável trará especificamente da análise de gastos variáveis – diretos ou indiretos, custos ou despesas – e sua comparação com as receitas.”

Convém ressaltar que este tipo de custeio possui como vantagem, ou seja, uma maior facilidade na compreensão do custeamento dos produtos por parte dos gerentes industriais, possibilitando a correta avaliação do desempenho setorial, bem como possibilitar mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisão. Como desvantagens, este tipo de custeio, fere os princípios contábeis e altera o resultado do período, pois a exclusão dos custos fixos indiretos para a valoração dos estoques causa sua subavaliação, ou seja, o estoque será avaliado abaixo de seu valor real (PADOVEZE, 2010).

Portanto, conclui-se que o custeio variável assume grande importância na análise de decisões relativas a custos e preços, pois este método impede, por exemplo, que na empresa se tenha aumento de produção no instante em que as vendas não estão crescendo de maneira satisfatória.

2.2.8.2 Custeio por Absorção

É considerado o método mais adequado pra fins contábeis, pois permite determinar os custos dos produtos vendidos, bem como a avaliação de estoques, além de outras funções. Por isso, Wernke (2005, p. 19) traz como conceito pra custeio variável: “designa um conjunto de procedimentos realizados para atribuir todos os custos fabris, quer fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, aos produtos fabricados em um período”. Ou seja, os produtos acabam integrando todos os gastos classificáveis como custos independentemente de sua natureza (fixos ou variáveis / diretos e indiretos).

O custeio por absorção possui vantagens que requer evidenciação devido a sua grande importância.

- Por ser adotado pela contabilidade financeira, é válido tanto para balanços patrimoniais e demonstrações dos resultados, como também para imposto de renda para apresentação dos lucros fiscais.

- Fornece melhores informações para a gerência, para fixar os preços de venda, visando sempre recuperar todos os custos incorridos na empresa (FERREIRA, 2008).

O método de custeio por absorção possui desvantagem também, pois tais critérios de rateios são objetivos ou adequados a todos os tipos de custo, podendo assim ocorrer distorções, que acabam prejudicando alguns produtos e beneficiando outros no que diz respeito a sua rentabilidade (WERNKE, 2005).

Portanto o custeio por absorção é caracterizado pela utilização de poucos critérios de rateios, onde na maioria das vezes não possui ligação com o fator custo que está sendo distribuído aos produtos, o que pode implicar na apresentação de valores de custos distorcidos dos bem produzidos ou serviços prestados pelas empresas.

2.2.8.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Método de custeio baseado em atividades identifica um conjunto de objetos de custos, reconhecendo que cada um deles cria a necessidade de determinadas atividades, que por sua vez necessitam de recursos, para tanto Ferreira (2007, p. 186) conceitua o custeio ABC como um “método que permite medir o custo e o desempenho das atividades e dos objetos de custo”.

Este método possui como característica de maior destaque, a capacidade de distribuir as despesas e os custos indiretos aos produtos de forma mais justa, ao se comparar com o custeio por absorção, pois mensura o efetivo consumo dos gastos por item fabricado.

Contudo para melhor concretizar essa alocação de despesas e custos indiretos, o Custeio baseado em atividades utiliza diversos critérios de rateio, os quais possuam alguma relação lógica com o tipo de gasto que está sendo distribuído aos produtos (WERNKE, 2005).

Como todos os métodos, o custeio ABC, também possui vantagens as quais são trazidas de maneira clara por Wernke (2005 p. 40):

1. Identifica as atividades que agregam valor (ou não) e a pertinência dos recursos consumidos por elas.
2. Melhora a atribuição dos custos aos produtos pela eliminação das distorções propiciadas pelo custeio tradicional (absorção), atribuindo a elas os custos efetivamente incorridos.
3. Permite uma melhor gestão da rentabilidade individual de cada produto (ou cliente) e sua contribuição para o negócio.

Ou seja, o custeio ABC auxilia na detecção das atividades que realmente agregam e as quais não agregam valor, bem como a melhor alocação dos custos aos produtos, além de poder ser usado na melhoria da gestão da rentabilidade de cada produto ou cliente, determinando sua efetiva contribuição para o negócio.

No entanto, é importante ressaltarmos que este método de custeio também apresenta limitações, as quais também foram apresentadas por Wernke (2005, p. 42).

1. A utilização de direcionadores de recursos não elimina totalmente a arbitrariedade atribuída aos rateios efetuados no Custeio por Absorção.
2. Os custos indiretos, em sua maioria, são de natureza fixa. Ao apurar o custo por unidade, o ABC modifica o comportamento do elemento de custo.
3. Dificuldade na implementação de forma detalhada ou quando a empresa utilizar muitas atividades ou processos.

Portanto, as desvantagens do ABC, consistem na possibilidade de erros devido à utilização de vários critérios de rateio, a possível inversão dos gastos fixos em gastos variáveis, e o nível de detalhamento ou volume de dados que esse método requer. Isso muitas vezes pode dificultar esse detalhamento em empresas que possuem operações complexas, com diversas etapas de produção números de processo, etc.

2.2.9 Formação do Preço de Venda

Estabelecer preço de venda é uma das decisões mais importantes dentro de uma empresa, uma vez que, é por meio da formação do preço de venda que a empresa acaba se inserindo no mercado.

Para Wernke (2005, p. 147) “a adequada determinação dos preços de venda cada vez mais é questão fundamental para a sobrevivência e crescimento das empresa, independente do porte ou área de atuação”.

A formação do preço de venda está ligada a vários fatores como: condições de mercado, exigências governamentais, aos custos, ao nível de atividade e ao lucro. Ou seja, o preço de venda deve trazer para as empresas a maximização de lucros, mas ao mesmo tempo atendendo as necessidade e qualidade para o mercado daquele determinado produto, bem como um aproveitamento elevado dos níveis de produção para a empresa.

Santos (1995, p. 133) explica que existem condições que devem ser observadas na formação do preço de venda:

- Forma-se um preço-base;
- Critica-se o preço-base à luz das características existentes do mercado, como preço dos concorrentes, volume de vendas, prazo, condições de entrega, qualidade, aspectos promocionais, etc.;
- Testa-se o preço às condições do mercado, levando-se em consideração as relações custo/volume/lucro e demais aspectos econômicos e financeiros da empresa;
- Fixa-se o preço mais apropriado com condições diferenciadas para atender:
 - volumes diferentes;
 - prazos diferentes de financiamentos de vendas;
 - descontos para prazos mais curtos;
 - condições s/ vendas para cada condição.

No entanto, Santos (1995, p. 134) traz também em sua obra outros fatores importantes que devem ser considerados na formação do preço de venda como:

- A qualidade do produto em relação às necessidades do mercado consumidor;
- A existência de produtos substitutos a preços mais competitivos;
- A demanda esperada do produto;
- O mercado de atuação do produto;
- Os níveis de produção e de venda que se pretende ou que se pode operar;
- Grau de ocupação da fábrica;
- Nível do custo estrutural ou fixo a ser coberto;

- Nível de capital de giro a ser exigido;
- *Performance* (margem de contribuição em valor) em relação ao orçamento anual;
- Nível de concorrência (qualidade, preço, prazo de entrega, etc.);
- Disponibilidade de matéria prima no mercado;
- *Mix* de vendas etc.

Considerando a importância da formação de preço, a seguir serão demonstrados as etapas do processo de formação do preço de venda, bem como os principais métodos de formação de preço de venda, a formação do índice que se aplica sobre o custo do produto ou serviço, para a formação do preço de venda, conhecido como *Mark-up*, além de outras informações referentes à análise de custo/volume/lucro.

2.2.9.1 Etapas do Processo de Formação de Preço de Venda

Junto às etapas de precificação, faz-se necessário o entendimento das especificações técnicas, financeira e comerciais envolvidas, o que possibilitam assim a identificação das variáveis dos bens e produtos a serem precificados. Após este entendimento é feita a análise e é estabelecido o preço a ser ofertado ao cliente. Apesar de necessidade de estudar cada mercado de maneira específica é sugerido um modelo de precificação, onde as etapas apresentadas no fluxo inicial de precificação podem ser operacionalizadas na maioria dos setores comerciais, industriais e de serviços (CRUZ *et al.*, 2011). A seguir na figura 1, é demonstrado o fluxo inicial de análise da formação de preços.

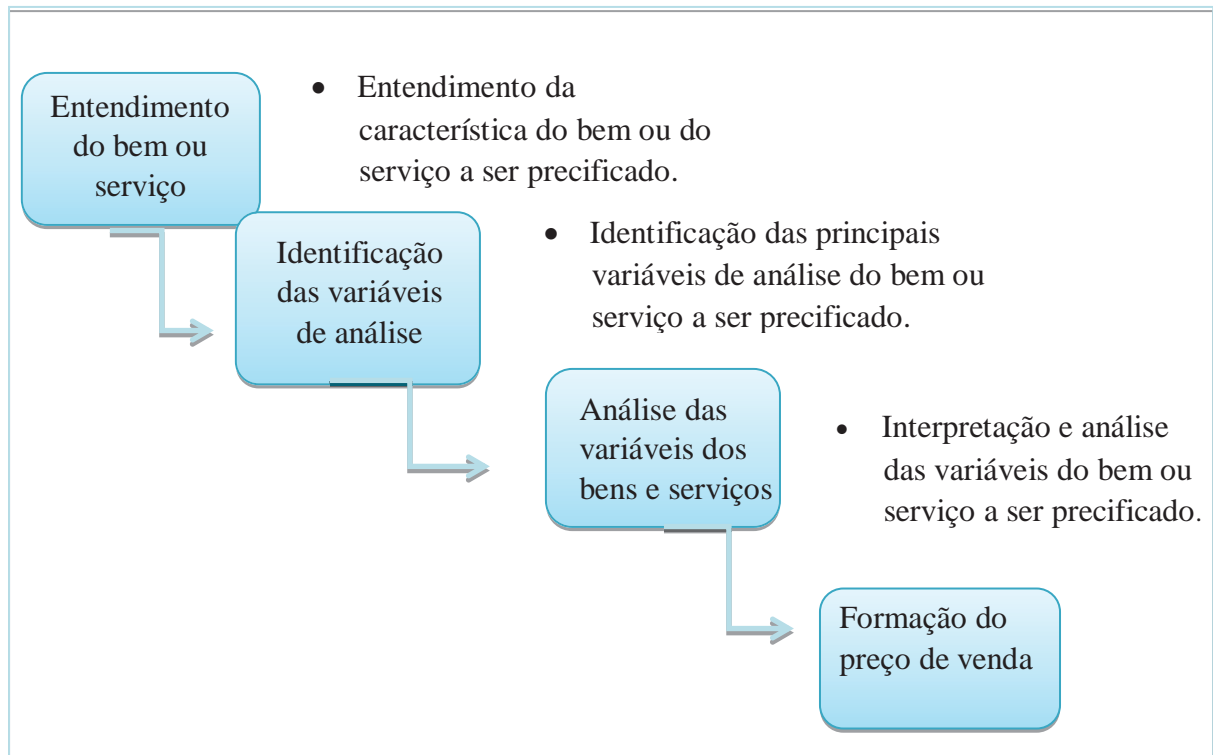


Figura 1: Fluxo inicial de precificação

Fonte: Cruz *et al.* (2011, p. 18)

Portanto, conforme apresentado na figura 1 o processo de formação de preço de venda é dividido em quatro etapas. A seguir será apresentado o contexto geral de cada uma destas etapas.

1ª Etapa – Compreendendo o produto ou serviço: Consiste no processo de entendimento e compreensão das principais características dos produtos e serviços a serem precificados. Cruz *et al.* (2011, p.19) trazem como características gerais, que devem ser mapeadas e podem ser aplicadas à grande parte dos produtos e serviços as seguintes características:

- Ramo.
- Segmento.
- Características técnicas.
- Durabilidade efetiva e tempo de garantia.
- Público alvo a quem o bem ou serviço pretende ou atinge.
- Especificidades jurídicas do bem ou serviço.
- Funcionalidade geral do produto ou serviço.
- Necessidade atendida.
- Relação de oferta ou demanda, entre outras características.

Contudo, o mapeamento dessas principais características é de grande importância, pois possibilita a identificação dos pontos fortes e fracos de cada produto ou serviço, além de gerar informações que serão utilizadas na segunda etapa do processo de formação do preço de venda.

2ª Etapa – Identificação das variáveis de análise: Nesta etapa o gestor deverá compreender as principais características dos produtos ou serviços que foram mapeadas na primeira fase, para que possa ocorrer a correta identificação das variáveis, a qual é fator determinante para o sucesso ou o insucesso no processo de formação do preço. Em geral, as variáveis aplicadas, são mais fáceis de serem identificadas quando estão diretamente relacionadas às características do produto (CRUZ *et al.*, 2011).

A seguir apresenta-se um exemplo que facilita ainda mais a compreensão desta etapa.

<i>Produto:</i> Refrigerador de inox de grande capacidade de armazenagem	
Característica	Variáveis
Ramo: Indústria	Estrutura fixa de grande porte
Segmento: Eletrodoméstico	Alta concorrência
Durabilidade	Sistema de garantia
Produto vendido no varejo	Distribuição
Diversidade de fornecedores	Estrutura tributária
Dependência de crédito para consumo e no varejo	
Consumidor final: famílias (em geral)	Crédito para pessoa física
Distribuição nacional	Capacidade e funcionalidade
Composta de insumos nacionais	Gastos de distribuição
Composta de insumos importados	Aproveitamento do ICMS, IPS, entre outro

Quadro 1: Exemplo de identificação de variáveis de análise

Fonte: Adaptação da figura de Cruz *et al.* (2011)

Ou seja, a correta observação e identificação das características do produto possibilita a identificação prévia das variáveis a serem analisadas por item no *mix* da empresa.

Dentre as principais variáveis aplicadas aos bens e serviços, Cruz *et al.* (2011, p. 21) destaca-as na figura a seguir:

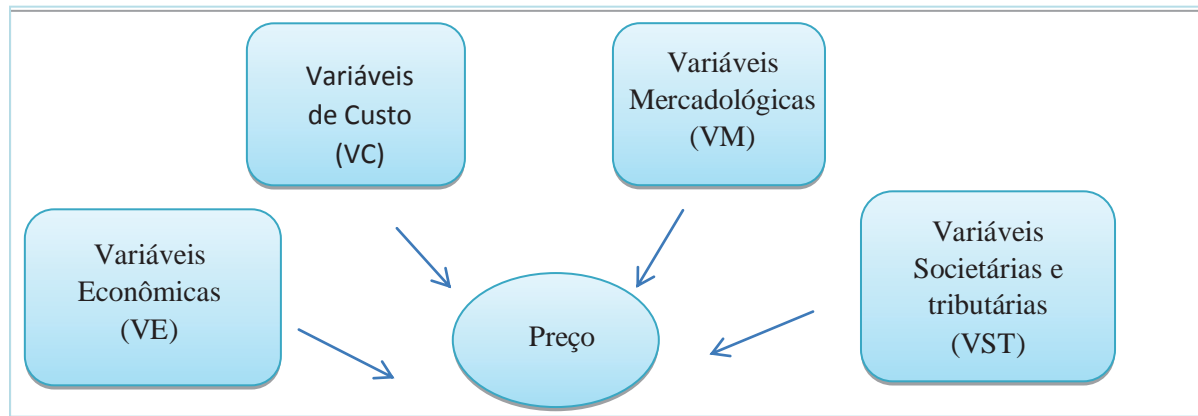


Figura 2: Variáveis de análise e de formação de preços
 Fonte: Cruz *et al.* (2011, p.21)

Devido a grande importância destas variáveis, apresenta-se a conceituação de cada uma conforme o entendimento de Cruz *et al.* (2011, p. 22 a 24).

Variável Econômica: “conjunto de características relacionadas às perspectivas econômicas e financeiras dos produtos ou serviços cujo processo de formação de preço esta em andamento”. O mesmo autor traz também exemplos das principais variáveis econômicas, sendo elas: relação de oferta e demanda; Câmbio; Política de créditos; Nível de atividade na economia; nível de emprego e renda; Taxas de juros de financiamento e empréstimos.

Variáveis de Custos: “é o conjunto de variáveis relacionadas à análise e à gestão dos gastos, que se refere aos esforços operacionais e a gestão voltada à produção de bens e serviços que possam ser comercializados em seus mercados específicos”.

Variáveis Mercadológicas: “é o conjunto de variáveis relacionadas às perspectivas mercadológicas dos bens ou serviços, como análise da concorrência, clientes, fornecedores, entre outras”.

Variáveis Societárias e Tributárias: “é o conjunto de variáveis relacionadas ao posicionamento societário e tributário das empresas envolvidas no processo de fornecimento, intermediação e compra”.

3ª Etapa – Análise das variáveis de precificação: Nesta etapa indica-se um método de análise e estabelecimento dos preços a serem praticados. Contudo para que essa análise seja realizada, torna-se necessário observar a matriz de identificação de variáveis, contempladas na etapa anterior, e estabelecer a relação de impacto de cada produto com a respectiva variável. Tornando assim indispensável uma primeira análise dos produtos ou serviços de

maneira isolada para após ser feita análise do mix, devido à possibilidade de ter um produto desvantajoso quando analisado de maneira isolada, porém sua comercialização conjunta pode oferecer vantagens econômicas e mercadológicas para a empresa (CRUZ *et al.*, 2011).

4ª Etapa – Formação do preço de venda: Esta etapa é compreendida como a consequência da boa operacionalização das etapas anteriores, veja a seguir a figura que representa as etapas do processo de formação de preço.

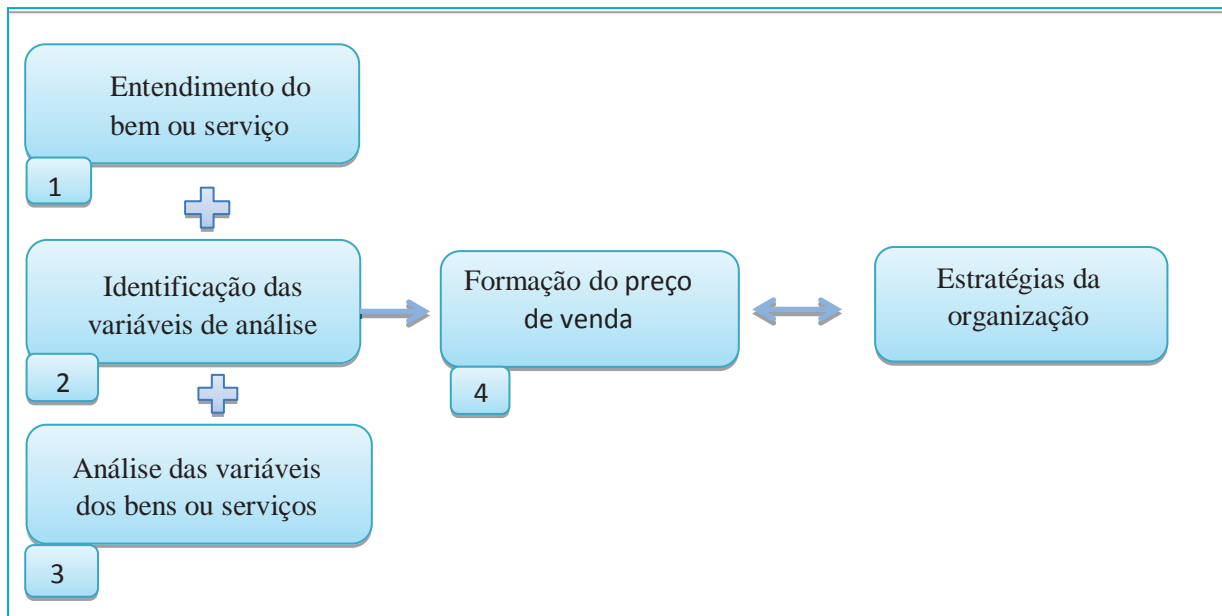


Figura 3: Etapas do processo de formação de preço

FONTE: Cruz et al, 2011. p. 25

No entanto, além da interpretação e das análises das etapas, é necessário observar as estruturas de marketing, operacional, de pessoas, de tecnologia, financeira, entre outras, para ver se o preço está de acordo com as estratégias da empresa. Deve-se ter em mente ainda que este é um processo estratégico contínuo para que a empresa permaneça no mercado competitivo.

2.2.9.2 Métodos de Formação de Preços

Existem diferentes métodos que podem ser utilizados para a formação do preço. A seguir serão apresentados os quatro tipos de métodos que podem ser utilizados pelas empresas, bem como seus respectivos conceitos e particularidades.

2.2.9.2.1 Método Baseado no Custo da Mercadoria

É o método mais utilizado nos negócios. Santos (1995, p. 120) traz a concepção que “se a base for o custo total, a margem adicionada deve ser suficiente para alcançar os lucros desejados pela empresa, no entanto, se a base for os custos e despesas variáveis, a margem além de cobrir os custos, deverá cobrir também os custos fixos”.

Este processo de adicionar margem fixa a um custo-base é geralmente conhecido como *Mark-up*. Consiste em um método simples que, no entanto pode levar a administração a tomar decisões que não condizem muitas vezes com a realidade dos negócios.

Segundo Wernke (2005, p. 152):

A taxa de marcação, também conhecida como *Mark-up*, é um fator aplicado sobre o custo de compra de uma mercadoria (ou sobre o custo total unitário de um bem ou serviço) para a formação do preço de venda respectivo. No cálculo do *Mark-up* podem ser inseridos todos os fatores que se deseja cobrar no preço de venda, sob a forma de percentuais.

Portanto, este método consiste na aplicação de um percentual sobre seus custos, seja de produção ou de aquisição para poder formar o preço de venda dos seus produtos.

2.2.9.2.2 Método Baseado nas Decisões das Empresas Concorrentes

Segundo Santos (1995, p. 121), “qualquer método de determinação de preços deve ser comparado com os preços das empresas concorrentes, que porventura existam no mercado”.

Este método desdobra-se em quatro novos métodos devido à necessidade de que todo e qualquer método de determinação de preços possa ser comparado aos preços dos concorrentes, existentes no mercado. Veja no que consiste cada método:

- Método de preço corrente: utilizado nos casos onde determinado produto é vendido pelo mesmo preço por todos os concorrentes. Essa conformidade pode ocorrer por questão de costume ou característica econômica do produto.

- Método de imitação de preço: compreende a adoção dos mesmos preços de uma concorrente, em razão da falta de conhecimento técnico para a determinação do valor a ser praticado.

- Método de preços agressivos: método que consiste na redução drástica de preços, atingindo desta maneira níveis economicamente injustificável abaixo do custo das mercadorias.

- Método de preços promocionais: tem o objetivo de estimular as vendas, atraindo clientes com preços tentadores (SANTOS, 1995).

2.2.9.2.3 Método Baseado nas Características do Mercado

Método baseado nas características do mercado, que exige do administrador o conhecimento aprofundado do mercado, o que auxiliará na decisão de qual preço de venda irá praticar, se vai optar por um valor mais elevado, atraindo classes econômicas mais elevadas ou a um valor mais baixo, atraindo as classes econômicas mais baixas (SANTOS, 1995).

Considera-se, portanto importante este método para as empresas que fabricam produtos ou serviços que têm seus preços definidos pelo mercado.

2.2.9.2.4 Método Misto

A formação pelo método misto deve levar em consideração os seguintes fatores: Custos envolvidos; Decisões de concorrência; Características do mercado. A combinação desses três fatores é indispensável para que o risco de erros seja menor, considerando que os métodos anteriormente citados adotam somente um ou outro desses fatores (SANTOS, 1995).

2.2.9.3 Formação do Mark-Up

Para Wernke (2008) *apud* Niederle (2012) “a taxa de marcação ou *Mark-up* é o índice aplicado sobre o custo de um bem ou serviço para a formação do preço de venda. Têm por finalidade cobrir os fatores, como tributação sobre vendas, percentuais incidentes sobre o preço de venda, despesas administrativas fixas, despesas de vendas fixas, custos indiretos de produção fixos e margem de lucro”.

Existem duas formas de se calcular o *Mark-up*, sendo *Mark-up* divisor ou *Mark-up* multiplicador, no entanto deve-se ressaltar que o valor do preço de venda a ser praticado será igual em ambos os tipos. Veja os procedimentos pra o cálculo de cada um.

Mark-Up Multiplicador:

- Listar os percentuais incidentes sobre os preços de venda (%PV)
- Somar todos os percentuais incidentes sobre o preço de venda (%PV)
- Partindo de “100%”, subtrair a soma dos percentuais incidentes sobre o preço de venda (%).
- O *Mark-up* multiplicador é obtido dividindo “100” pelo resultado da fase anterior.
- O preço de venda orientativo é calculado multiplicando o custo unitário pelo *Mark-up* multiplicador (WERNKE 2005).

Portanto, apresenta-se a fórmula:

$$\text{Mark-up multiplicador} = 100 / (100 - \% \text{ PV})$$

Mark-up Divisor:

- Listar os percentuais incidentes sobre os preços de venda (%PV)
- Somar todos os percentuais incidentes sobre o preço de venda (%PV)
- Dividir a soma dos percentuais sobre o preço de venda (% PV) por “100” (para achar a forma unitária)
- Subtrair de “1” o quociente da divisão da fase anterior.
- Dividir o custo de compra de mercadoria ou custo unitário total pelo Mark-up, apurando o preço de venda orientativo (WERNKE, 2005).

Logo, tem-se a seguinte fórmula:

$$\text{Mark-up divisor} = (100 - \% \text{ PV}) / 100$$

Portanto, esse multiplicador é aplicado sobre os custos, sendo obtido através de uma fórmula a qual insere despesas administrativas, de venda, financeiras além de outras despesas e também a margem de lucro desejada.

Com relação à margem de lucro desejada, o percentual a ser incluído no *Mark-up* depende de diversos fatores os quais se diferenciam de empresa para empresa. Entre outros, devem ser considerados os seguintes pontos:

- A estratégia de competição a ser adotada: as empresas deverão optar por margens de lucro maiores, por estarem competindo com produtos diferenciados, ou por margens de lucro menores, por praticarem preços mais baixos.
- A existência de produtos similares: as margens de lucros devem ser ajustadas à maior ou menor concorrência existente. Isso ocorre devido a grande oferta de produtos do mesmo segmento o que permite aos consumidores escolher entre inúmeros artigos semelhantes.

- O volume previsto de venda: menor deve ser a margem de lucro repassada ao produto, quando ocorrer um grande volume de venda previsto. É melhor ganhar pouco por unidade vendendo grande quantidade.

- Os segmentos de mercado a serem atingidos: conforme necessidade de expansão de território de venda um mesmo produto pode ser vendido em vários segmentos do mercado, com margem de lucro praticada conforme suas necessidades.

- Políticas de preços de atração: a utilização de margem baixa em alguns produtos serve como atrativo para que os clientes comprem o produto e acabem levando mais alguns produtos, os quais possuem margem maior, compensando dessa maneira a pequena margem do produto utilizado como atrativo (WERNKE, 2005).

Conclui-se, portanto, que o *Mark-up*, nada mais é do que uma ferramenta que auxilia na formação do preço de venda, levando em consideração todos os tipos de despesas incidentes sobre as vendas bem como a margem de lucro almejada pela administração da entidade.

2.2.9.4 Análise Custo/Volume/Lucro

Segundo as definições de Crepaldi (1998), a análise de custo/volume/lucro mostra a maneira pela qual o lucro e os custos mudam, quando ocorre a mudança no volume. Esta análise examina o impacto nos ganhos quando há mudança em fatores como custos variáveis, custos fixos, preços de venda, volume e mix de produtos, essas informações ajudam a prever o efeito de qualquer número de ações observadas e a tomar melhores decisões.

É também considerada como uma ferramenta gerencial da área de custos, pois possibilita uma visualização prévia dos acontecimentos dentro da empresa, se está ocorrendo alterações no volume de vendas, qual o preço de venda vigente, bem como o impacto no lucro do período ou mesmo no resultado projetado. No entanto, para que ocorra uma correta utilização deste instrumento faz-se necessário que os administradores o compreendam, considerando sempre que seus componentes proporcionam informações de grande importância para as decisões (WERNKE, 2005).

Na figura 4 estão expostos os componentes deste instrumento.

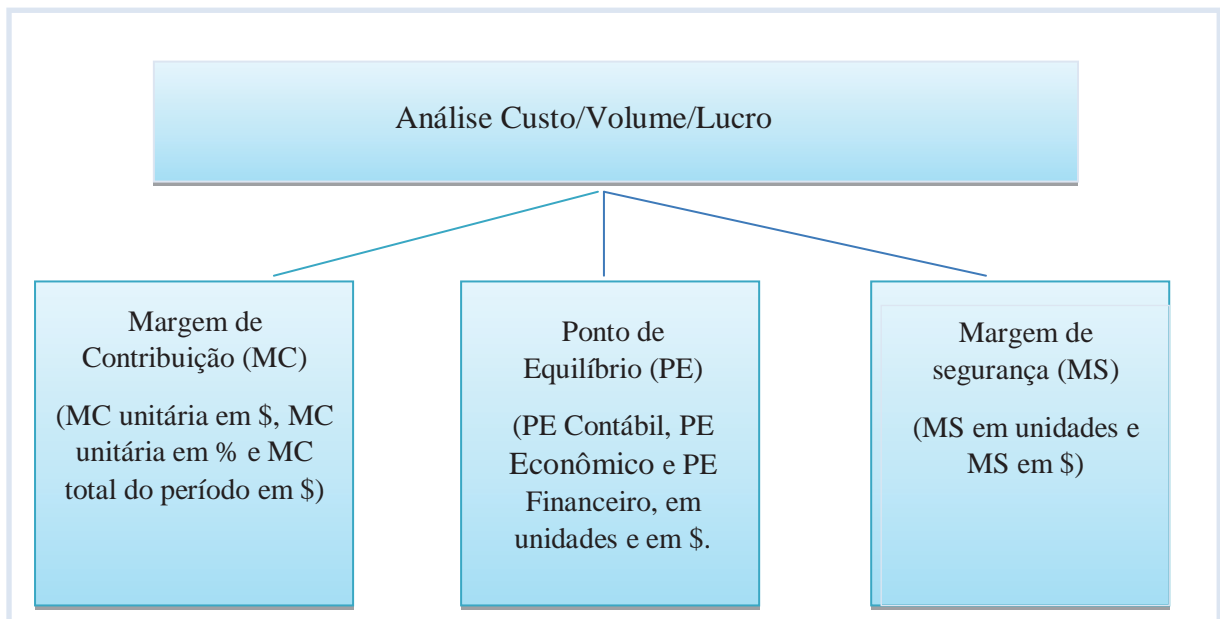


Figura 4: Principais componentes da Análise Custo/Volume/Lucro
 FONTE: Wernke (2005, p. 97)

Será contemplado as seguir cada componente deste instrumento.

2.2.9.4.1 Margem de Contribuição

Para Wernke (2005, p. 99) a expressão Margem de Contribuição pode ser conceituada como “o valor (em \$) que cada unidade comercializada contribui para, inicialmente pagar os gastos fixos mensais da empresa e, posteriormente, gerar o lucro do período”.

Sob a mesma perspectiva Vieira (2008) *apud* Beilfuss (2010), define que:

A margem de contribuição unitária é igual ao preço de venda unitário do produto (PVu) menos seus custos variáveis unitários (CVu) e despesas variáveis unitárias (DVu).

$$MCu = PVu - CVu - DVu$$

A margem de contribuição total representa a parcela do preço que está disponível para a cobertura dos custos fixos e para a geração do lucro.

$$MC \text{ Total} = MCu \times \text{Quantidade Vendida}$$

Para que decisões sejam tomadas de maneira correta, o conhecimento e a análise da margem de contribuição é fundamental. No entanto, a margem de contribuição apresentam vantagens e desvantagem com relação ao valor ou percentual, dos produtos, das linhas de comercialização, dos vendedores, dos territórios de venda ou de outras formas de segmentação, as quais serão apresentadas a seguir:

- Possibilita avaliar a viabilidade de aceitação de pedidos em condições especiais;
- Apoiam a decisão de qual produto merece maior prioridade de divulgação, ou melhores exposições.
- Identifica produtos que não geram resultados positivos, mas que devem ser tolerados, pois influenciam na venda de outros produtos que são rentáveis.
- Ajudam na identificação de quais segmentos devem ser ampliados, restringidos ou até mesmo abandonados.
- Pode ser utilizada também para avaliar alternativas quanto à redução de preços, descontos especiais, campanhas publicitárias e uso de prêmios para aumentar o volume das vendas.
- Auxilia também nas decisões de venda.
- O cálculo dos preços de vendas quando baseados somente com dados da margem de contribuição pode resultar em valores que não cubram todos os custos necessários para manter as atividades em longo prazo.
- É útil para tomada de decisões em curto prazo, no entanto pode menosprezar a importância das despesas e custos fixos, caso o administrador decida somente com base na margem de contribuição (WERNKE,2005).

Portanto, a margem de contribuição, mostra o valor que sobra da venda depois de serem deduzidos os custos e as despesas variáveis que estão associadas ao produto, porém o conhecimento de suas vantagens e desvantagens é de suma importância, para que as decisões de curto prazo sejam tomadas de maneira adequada.

2.2.9.4.2 Ponto de Equilíbrio

O Ponto de Equilíbrio possibilita à empresa conhecer qual o volume de venda, de determinado produto, para que seja capaz de cobrir seus custos e despesas, sem gerar qualquer tipo de resultado financeiro.

Wernke (2005) conceitua Ponto de equilíbrio como “o nível de vendas em unidades físicas ou em valor (\$), no qual a empresa opera sem lucro ou prejuízo”.

Dependendo da necessidade de informação ou da fórmula em que é utilizada para o seu cálculo, recebe diferentes denominações, como demonstrado na figura 5.

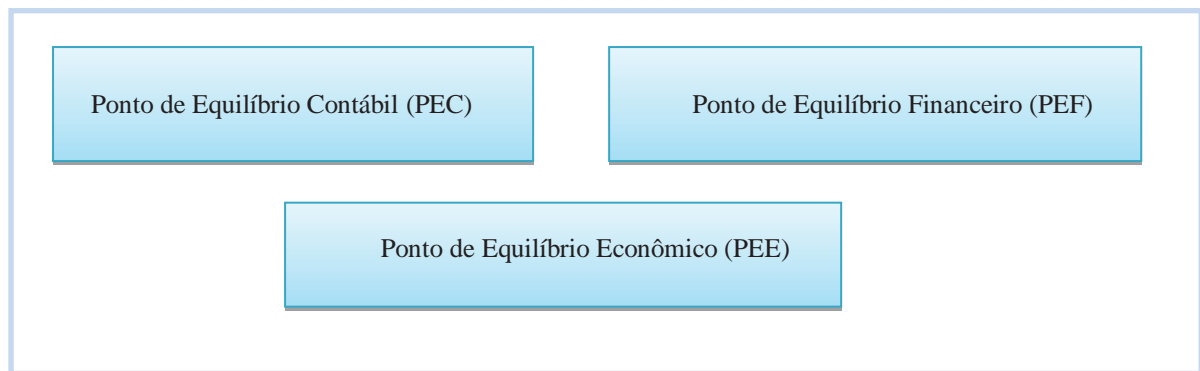


Figura 5: Tipo de Ponto de Equilíbrio

FONTE: Wernke (2006, pg.120)

Para melhor compreensão será apresenta-se os distintos conceito.

O Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC) pode ser calculado em unidades (PEC und.) ou em valor (PEC Valor). Enquanto que o PEC und. indica a quantidade de produtos que deve ser vendida para que o resultado do período seja nulo, ou seja, para que não haja lucro nem prejuízo, o PEC Valor permite calcular o valor mínimo de vendas, em reais, que a empresa deve alcançar para que não tenha resultado positivo nem negativo.

Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF) é utilizado para obter informações que refletem se o volume de vendas é suficiente para pagar os custos e as despesas, entre outras dividas que a empresa possa ter para quitar. Sua fórmula diferencia do Ponto de Equilíbrio apenas por excluir do montante de custos fixos o valor referente à depreciação por não representar um pagamento.

O Ponto de Equilíbrio Econômico é utilizado quando a empresa quer fixar metas de venda, para alcançar determinado lucro (WERNKE, 2005).

No entanto, constata-se no Ponto de Equilíbrio benefício para a empresa, fornecendo informações aos gestores relacionadas, por exemplo, a alteração do mix de vendas, definição de mix de produtos, além de simulações de cenários, como aumento ou redução dos custos fixos, modificação de legislações de tributos entre outras.

Entretanto, o Ponto de Equilíbrio apresenta limitações também, as quais devem ser consideradas na sua utilização, como, alterações no comportamento dos custos; sua utilização dever ser para uma gestão de curto prazo; valores e volumes nem sempre são estáveis para o cálculo da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio, entre outras. Porém, cabe ao gestor verificar a ocorrência dessas vantagens e limitações na hora da decisão ser tomada (WERNKE, 2005).

2.2.9.4.3 Margem de Segurança

Margem de segurança demonstra a quantidade de venda que ultrapassou o ponto de equilíbrio, ou seja, quanto que podem diminuir as vendas sem que a empresa passe a apresentar prejuízo.

Pela concepção de Crepaldi (1998, pg. 129), margem de segurança “é um indicador de risco que aponta a quantidade a que as vendas podem cair antes de se ter prejuízo”.

O conceito de Margem de Segurança trazido por Wernke (2005, p. 135) é que “representa o volume de vendas que supera as vendas calculadas no Ponto de Equilíbrio”. Representa quanto, as vendas, em unidades ou valor (\$), podem cair sem que a empresa passe a operar com prejuízo”.

O mesmo autor, explica ainda que a Margem de Segurança pode ser expressa de forma quantitativa, em unidades físicas ou monetárias ou em forma de percentual. Para isso serão utilizadas as seguintes fórmulas:

a) Margem de Segurança em Valor (\$) = Vendas Totais realizadas ou projetadas (\$) menos Vendas Totais no Ponto de Equilíbrio (\$);

- b) Margem de Segurança em Unidades = Vendas Totais realizadas ou projetadas em unidades *menos* Vendas Totais em unidades no Ponto de Equilíbrio; e
- c) Margem de Segurança em Percentual (%) = Margem de Segurança (\$) dividido por Vendas Totais (\$).

Portanto, quanto maior a margem de segurança, melhor para a empresa, pois maior será a sua capacidade de geração de lucro.

3 METODOLOGIA

Este capítulo abordará os procedimentos metodológicos utilizados na realização do presente estudo, tendo em vista que para que o desenvolvimento da pesquisa seja realizado, é necessária à utilização cuidadosa de métodos, processo e técnicas, para que se possa responder o problema proposto. Diante disto a metodologia torna-se fundamental, pois estuda e avalia esses diversos métodos, identificando possibilidades e limitações em sua aplicação na pesquisa científica, ou seja, permite a escolha da melhor maneira ao se abordar determinado problema, integrando os conhecimentos dos métodos em vigor nas diversas áreas científicas (DIEHL E TATIM, 2004).

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Conforme definição de Diehl e Tatim (2004) é pela abordagem do problema que se constitui o objeto de estudo e, conforme a natureza do problema, haverá a escolha do método qualitativo, o qual “abrange a coleta e análise sistemática de materiais mais subjetivos”, ou a escolha do método quantitativo, o qual “envolve a coleta sistemática de informações, mediante condições controladas e procedimentos estatísticos”.

O presente estudo caracteriza-se pela abordagem quantitativa, que se baseia nos registros e análises de todos os dados numéricos que se referem ao comportamento da empresa em estudo.

Segundo Diehl e Tatim (2004), pesquisa quantitativa tem como objetivo garantir resultados e evitar distorções de análise e interpretação, possibilitando dessa maneira uma

margem de segurança maior com relação às interferências. É caracterizada pelo uso da quantificação na coleta e tratamento das informações, feita por meio de técnicas estatísticas, que vão das mais simples como percentuais, desvio-padrão, média, até as mais complexas como coeficiente de correlação, análise de regressão, entre outras.

Tendo como base os objetivos, a pesquisa pode ser classificada em exploratória, quando o problema de pesquisa é pouco estudado tendo como objetivo torná-lo mais explícito ou construir hipóteses sobre o mesmo. A pesquisa pode também ser classificada como descritiva, onde os fatos são observados, registrados, analisados e interpretados sem que o pesquisador neles interfira (DIEHL E TATIM, 2004).

No entanto, Gil (1991) entende que a pesquisa também pode ser classificada como explicativa, quando possui a finalidade de identificar fatores que determinam a ocorrência de algum fenômeno.

Portanto, com relação ao objetivo geral, utilizou-se a pesquisa exploratória, pois irá proporcionar um conhecimento mais aprofundado sobre a gestão de custos, através da observação, coleta, classificação e interpretação dos fatos da entidade em estudo.

É importante salientar, que a pesquisa exploratória tem por objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vista a torná-lo mais explícito ou mesmo construir hipóteses, envolvendo desta maneira o levantamento bibliográfico (DIEHL E TATIM, 2004).

Devido a necessidade de analisar os fatos que ocorrem dentro da entidade, traçar um modelo conceitual e operativo de pesquisa torna-se essencial, perante isso o presente trabalho utilizou os seguintes procedimentos técnicos de pesquisa: Bibliográfica, Documental e o Estudo de caso. Para facilitar a compreensão, veja a seguir a conceituação de cada um destes tipos de pesquisa.

A pesquisa bibliográfica abrange toda a bibliografia já tornada pública em relação ao tema em estudo, desde publicações avulsas, revistas, jornais, livros, teses, etc., até meios de comunicação orais. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com determinado assunto. A pesquisa bibliográfica possibilita o exame de um tema sob novo enfoque, podendo assim chegar a conclusões inovadoras (MARCONI LAKATOS, 2008).

Para Marconi e Lakatos (2008), a pesquisa documental é caracterizada pela fonte de coleta de dados ser restrita a documentos, sejam eles escritos ou não, constituindo desta maneira as denominadas fontes primárias, por não terem recebido tratamento analítico. Por

exemplo, arquivos públicos, publicações administrativas da empresa, arquivos particulares, entre vários outros.

Já a técnica de Estudo de caso é caracterizada como estudo aprofundado e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o conhecimento amplo e detalhado. Como método de pesquisa é definido com um conjunto de dados que descrevem uma fase ou uma totalidade do processo social de uma entidade com suas diversas relações interna e fixações culturais (DIEHL E TATIM, 2004).

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

O trabalho consiste em um estudo de caso o qual será realizado na empresa ALFA que atua no setor alimentício, no município de Sarandi – RS.

3.3 TÉCNICAS E COLETAS DE DADOS

Toda a pesquisa deve ser bem planejada, segundo Diehl e Tatim (2004), as técnicas de coleta de dados devem ser escolhidas e aplicadas pelo pesquisador conforme o contexto da pesquisa, no entanto, sua eficácia depende de sua utilização adequada. As informações coletadas podem ainda ser consideradas fontes primárias, quando os dados são colhidos e registrados pelo próprio pesquisador em primeira mão, por meio de entrevistas, questionários, formulários ou por observação, enquanto que são consideradas fontes secundárias todos os dados já existentes na forma de arquivos, banco de dados, índices ou relatórios e fontes bibliográficas.

Neste estudo as informações coletadas são consideradas fontes secundárias, pois foram utilizados os dados da folha de pagamento, notas fiscais, razão, e informações de controle gerencial da empresa no período de setembro de 2013 a agosto de 2014. Após a coleta os dados foram tabulados em planilhas do Excel, onde foram calculados os custos gerais, logo

em seguida a separação de custos fixos e variáveis, bem como sua comparação, além do cálculo da margem de contribuição e do fator *Mark-up*.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

São apresentados neste capítulo os aspectos práticos do estudo realizado, possibilitando o cumprimento dos objetivos propostos, bem como as análises e as sugestões para a tomada de decisão.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA ESTUDADA

O presente estudo foi realizado em uma empresa de pequeno porte possuindo uma linha bastante significativa em termos de mercado alimentício de lanches, bebidas e sorvetes. A empresa compra e comercializa a maior parte dos produtos, com exceção do lanche que é fabricado no próprio local.

A empresa possui ótima localização no centro da cidade de Sarandi-RS. Sua área de atendimento abrange a população sarandiense e clientes de municípios vizinhos que se deslocam até o seu ponto de venda, atraídos pelo cardápio variado de lanches composto por pastéis doces e salgados, xis, sanduíches, porções e cachorro-quente, além de variada linha de bebidas, e um diversificado Buffet de sorvetes, além das tradicionais guloseimas que completam o rol de produtos oferecidos.

A empresa ALFA surgiu em 2009, com a sociedade de dois irmãos, conta hoje com uma equipe de profissionais composta por duas cozinheiras e três garçonetes.

4.1.1 Processo Produtivo

Por apresentar uma variada linha de produtos em comercialização, os produtos foram separados por grupos, para que o estudo fosse desenvolvido. Apresenta-se, portanto, o grupo dos lanches, das bebidas, dos salgadinhos, das balas e dos sorvetes.

Para uma melhor compreensão do funcionamento da empresa foi descrito o processo produtivo dos lanches, sendo este o único item produzido na empresa, além do desenvolvimento de um fluxograma dos grupos de produtos oferecidos.

Antes de descrever o processo produtivo, faz-se necessário a descrição de todos os ingredientes que são utilizados para a produção dos lanches oferecidos pela empresa alfa, para que a compreensão seja feita de forma mais clara. Veja a seguir:

- XIS: Pão, bifés e cubos de carne de gado, frango em cubos, bacon picado, coração de frango picado, salame em rodela, calabresa em rodela, milho, ervilha, alface, tomate, maionese, presunto fatiado, queijo fatiado, ovo, cebola, pepino.

- PASTÉIS SALGADOS: Massa de pastel, carne moída, ovo, milho, ervilha, tomate, azeitona, palmito, queijo mussarela fatiado, calabresa picada, queijo catupiry, frango desfiado, presunto picado, orégano, bacon em cubos, creme de leite, cubos de carne de gado, batata palha, queijo parmesão, queijo cheddar, queijo provolone, cebola, pimentão.

- PASTÉIS DOCES: Massa de pastel, chocolate preto, chocolate branco, leite condensado, coco ralado, morango, chocolate granulado, goiabada, queijo mussarela, banana, flocos de arroz, amendoim torrado e moído.

- TORRADAS E SANDUICHES: Pão Fatiado, maionese, presunto fatiado, queijo mussarela fatiado, milho, ervilha, alface, tomate, ovo, salame fatiado, frango desfiado.

- PORÇÕES: Batata Pré frita em tiras, frango cortado em cubos, presunto em cubo, queijo partido em cubos, pepino picado, azeitona com caroço, salame em cubos, palmito em cubos, calabresa fatiada, cebola em rodela, carne de gado em cubos, polenta e mandioca em tiras, filé de tilápia em cubos.

- CACHORRO QUENTE: Pão especial, maionese, milho, ervilha, catchup, salsicha, batata palha, frango desfiado, calabresa picada, óleo de oliva, queijo parmesão ralado.

O processo produtivo da empresa consiste na compra, e preparação dos ingredientes descritos acima, para que a montagem dos lanches possa ser feita. Veja a seguir a descrição dos principais ingredientes.

A carne é comprada junto ao mercado da cidade, sempre optando por uma de boa qualidade, logo após a carne será devidamente preparada pelas cozinheiras do local (cortada, temperada e cozida), após pronta é armazenada em recipiente específico e colocada no freezer. O preparo da carne é feito quase que diariamente, em quantidades não muito grandes para que a qualidade do recheio não seja afetada.

A massa de pastel é comprada pronta, diretamente com um fornecedor, o qual visita a empresa de 15 em 15 dias, sendo comprado apenas o suficiente para esse período.

Os pães, tanto para xis, cachorro quente, sanduiches e torradas são adquiridos sob encomenda em uma das padarias de melhor qualidade da cidade, sendo entregue todos os dias pães frescos.

O queijo, também adquiridos junto ao fornecedor, entregue duas vezes por semana, são comprados queijo mussarela fatiado e queijo prato em peça.

Todos os outros ingredientes que são utilizados para a preparação e montagem dos lanches são adquiridos junto ao fornecedor em média duas vezes por semana. Alguns já vêm prontos para sua utilização como é o caso do milho, ervilha, batata palha, batata pré-frita, mandioca e polenta em tiras, presunto fatiado, palmito em cubos, azeitona com caroço e/ou fatiada, queijo catupiry, queijo cheddar, creme de leite, leite condensado, coco ralado, maionese, queijo parmesão ralado, flocos de arroz, amendoim torrado e moído, orégano, goiabada, sal, extrato de tomate, margarina, alho.

No entanto, existem outros que passam por processo de preparo distinto, é o caso do: Bacon que é comprado picado, no entanto passa pelo processo de cozimento; Calabresa será fatiada; Coração de frango será picado e depois será cozido e temperado; Frango quando preparado para uso no recheio de pastéis e cachorro quente é cozido, desfiado e depois volta ao fogo para que seja devidamente temperado, quando utilizado para xis será apenas picado, seu tempero ocorre no momento do cozimento, e quando for para porções o frango será cortado em cubos e temperado, logo após serão armazenado em recipientes específicos e guardados sob refrigeração; o chocolate preto e branco fracionado são comprados em barras de 2 kg, os quais são ralados e devidamente armazenados e guardados; As frutas e os legumes como banana, morango, alface, tomate, cebola, pimentão são comprados e devidamente

higienizados e picados. Esses ingredientes por serem perecíveis são preparados conforme a necessidade, durante a montagem dos lanches; Filé de tilápia é comprado por quilo, semanalmente, onde então é cortado em cubos, temperado, pré-frito e depois armazenado sob refrigeração; Salsicha é cortada ao meio e depois é adicionada ao molho para proceder o cozimento.

Abaixo segue o organograma específico de um ingrediente e um fluxograma do processo produtivo separado por grupos de produtos da empresa Alfa.

Fluxograma específico da carne

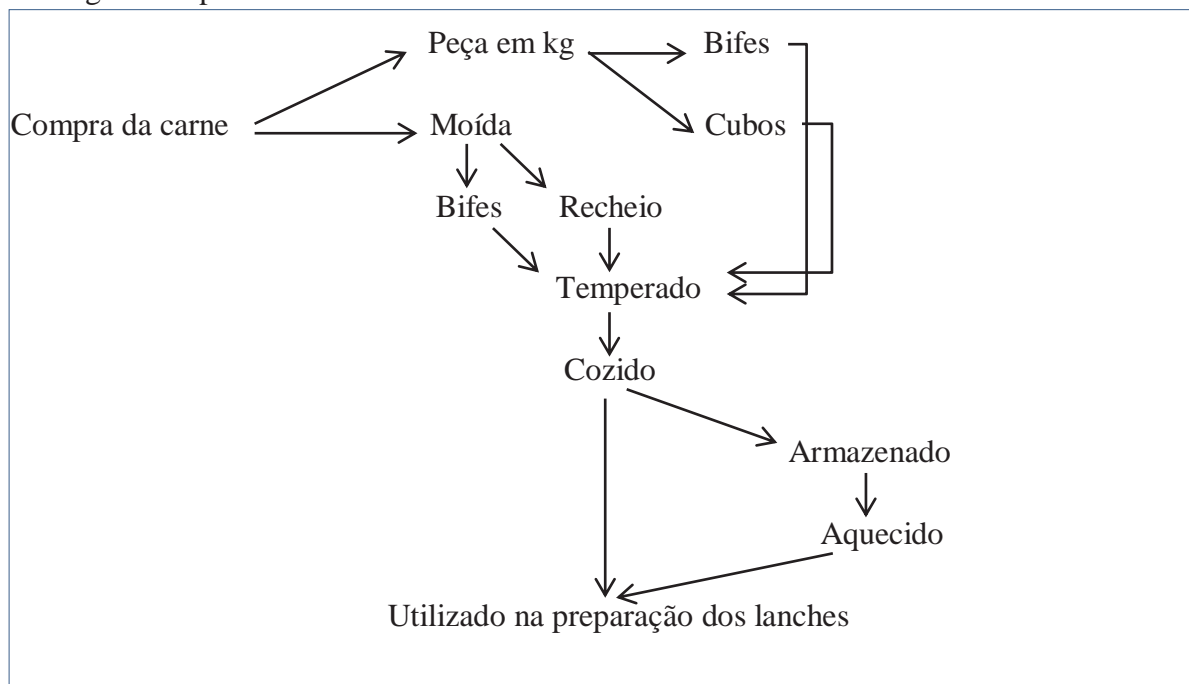


Figura 6: Fluxograma específico da carne

FONTE: Dados de Pesquisa

Por ser um dos principais ingredientes e por ser o que passa por um maior processo de transformação, foi apresentado o fluxograma da carne. Veja agora o fluxograma por grupos:

Fluxograma – Grupo Lanches

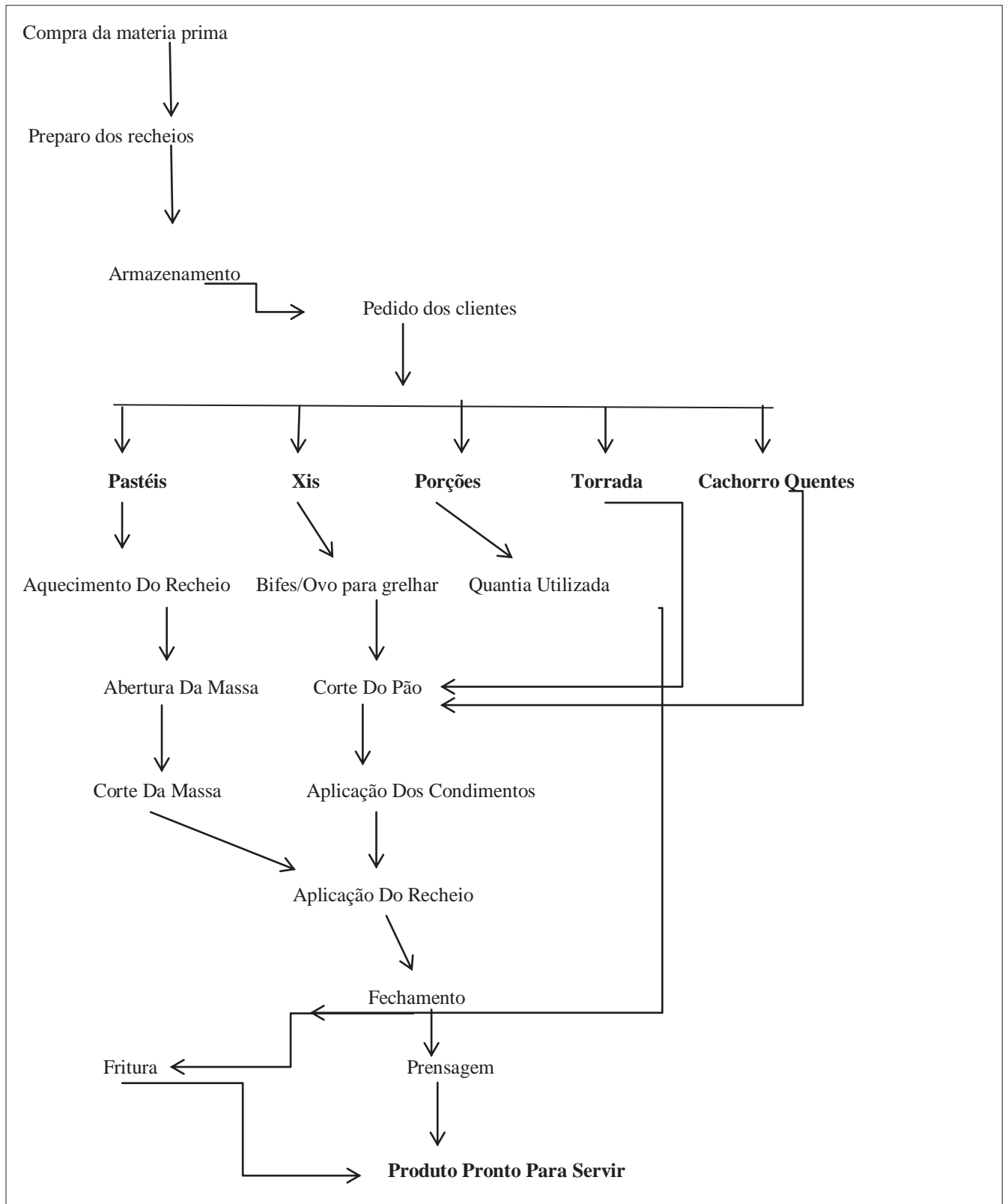


Figura 7: Processo Produtivo – Grupo Lanche

DADOS: Fonte de Pesquisa

Fluxograma – Grupo Bebidas; Grupo Sorvetes; Grupo Salgadinhos; Grupo Balas.

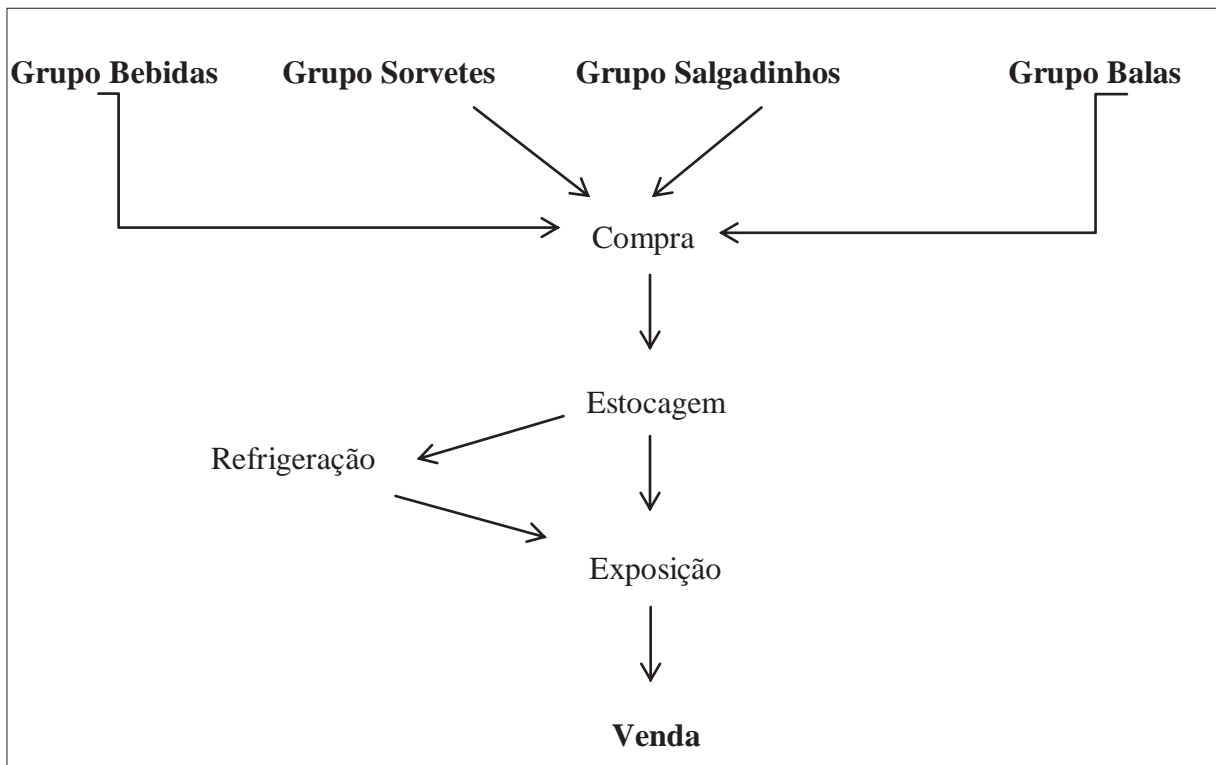


Figura 8: Processo produtivo – Grupo Bebidas; Sorvetes; Salgadinhos; Balas

FONTE: Dados de Pesquisa

Portanto, pode-se identificar dessa maneira o processo produtivo da empresa, onde os lanches são produzidos e os demais produtos são comprados para a comercialização direta.

4.2 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.2.1 Custos dos Materiais

A separação dos produtos em comercialização, por grupos, tem por objetivo identificar os custos e as despesas de forma proporcionais pertencentes a cada um. O levantamento físico dos valores de cada grupo ocorreu a partir das notas fiscais de compras que estão anexadas no apêndice deste trabalho.

Neste item são demonstrados os principais custos, e sua importância, que envolvem o empreendimento. No quadro 2 é possível identificar o total analítico dos gastos com materiais e sua representatividade.

Materiais	Valor total (R\$)	%
Salgadinhos	R\$ 13.538,69	3,57%
Bebidas	R\$ 145.859,45	38,46%
Bala	R\$ 20.365,14	5,37%
Sorvetes	R\$ 55.079,98	14,52%
Lanches	R\$ 144.417,30	38,08%
TOTAL DOS MATERIAIS	R\$ 379.260,56	100,00%

Quadro 2: Total e porcentagens dos materiais

Fonte: Dados da pesquisa.

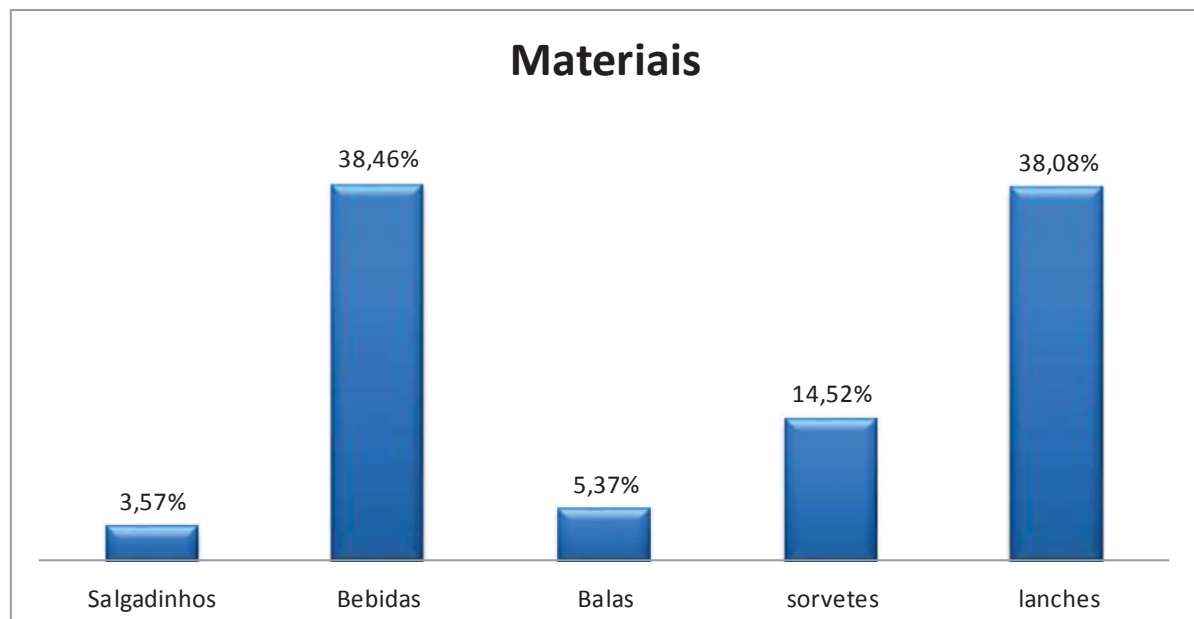


Figura 9: Custos Materiais

Fonte: Dados de pesquisa

Após analisada a figura, foi identificado que o grupo das bebidas apresenta o maior percentual de representatividade nos gastos com materiais com 38,46% dos gastos, este grupo está composto por refrigerantes de 600 ml, 330 ml e 2l, água, sucos, e cervejas de 600 ml, 250 ml, 1l, de variadas marcas e sabores.

Por apresentar um cardápio composto com vários tipos de lanche, como por exemplo, sanduíches, pastéis, xis, porções e cachorros-quentes, o grupo dos lanches foi o que apresentou o segundo maior percentual de gastos com materiais, representando 38,08% da totalidade deste grupo.

A representatividade do grupo dos sorvetes, nos custos materiais gira em torno de 14,52% do total encontrado no período, sendo essa linha de sorvetes composta por venda no Buffet, em quilo, ou em embalagens de 2l e 3,6l, com vários sabores a disposição de sua clientela.

Os gastos do grupo dos salgadinhos têm a menor representatividade, pois consomem 3,57% do total dos materiais. A empresa mantém sua comercialização em virtude de ser um ambiente frequentado por pessoa de várias idades entre elas crianças as quais são as que mais procuram pelo produto, além desse produto possuir venda casada com os demais produtos oferecidos pela empresa, mesmo com sua rentabilidade baixa, este grupo complementa o rol de produtos que este perfil de empresa necessita ter a disposição dos clientes. Outros produtos que estão sob as mesmas características do grupo descrito acima é o grupo das balas que representam um gasto de 5,37% do total dos gastos materiais do período apurado, estando composto por balas avulsas, chicletes, chocolates, barras de cereais entre outras guloseimas.

4.2.2 Gastos Gerais

Para melhor visualização do que compõe os gastos gerais da empresa, será apresentado no quadro 3 o total e a porcentagem da composição dos gastos gerais.

Gastos Gerais	Valor total (R\$)	%
Seguros	R\$ 3.914,10	4,02%
Legais e jurídicas	R\$ 3.672,00	3,77%
Despesas bancárias	R\$ 673,78	0,69%
Juros	R\$ 10.447,90	10,73%
Serviço 3ºs autônomos	R\$ 1.200,00	1,23%
Honorários	R\$ 1.200,00	1,23%
Pró-Labore	R\$ 17.008,00	17,46%
INSS sobre honorários e pró- labore	R\$ 2.002,88	2,06%
Rescisões pagas	R\$ 3.691,93	3,79%
Frete	R\$ 189,50	0,19%
Aluguel	R\$ 31.800,00	32,65%
Energia	R\$ 15.705,73	16,13%
Telefone	R\$ 1.153,35	1,18%
Gás	R\$ 2.688,00	2,76%
Água	R\$ 2.050,00	2,10%
TOTAL	R\$ 97.397,17	100%

Quadro 3: Total e porcentagens dos gastos gerais

Fonte: Dados da pesquisa

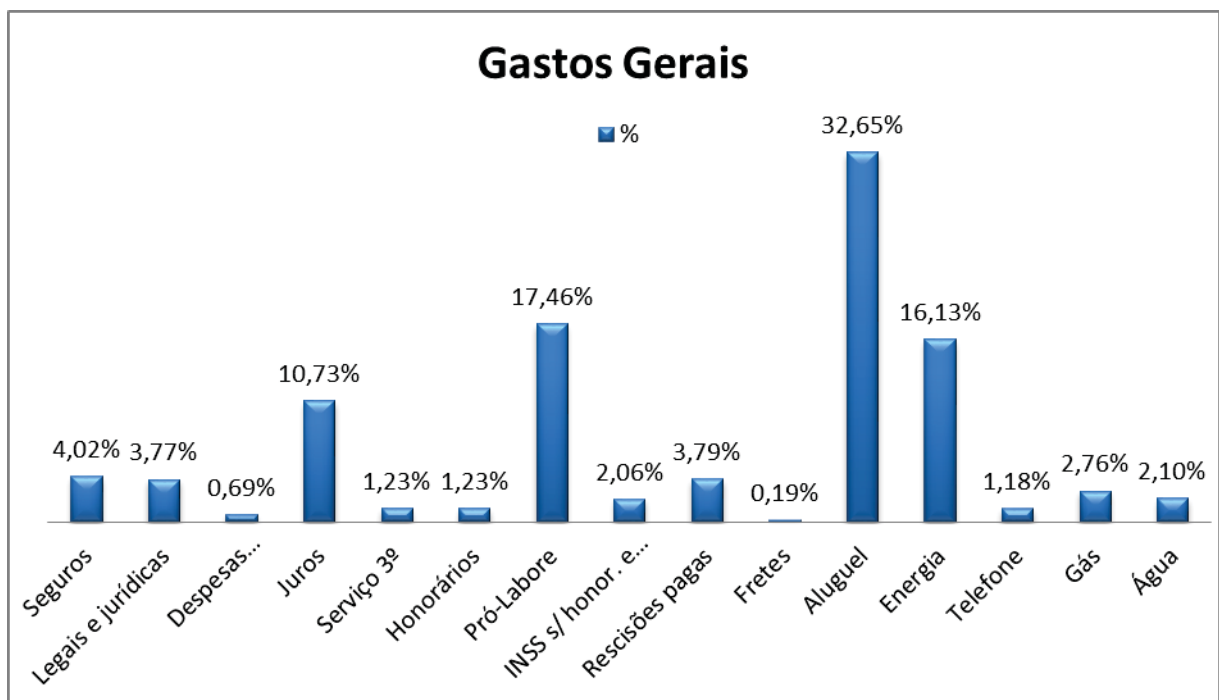


Figura 10: Gastos Gerais

Fonte: Dados de Pesquisa

O valor mais significativo é com relação ao aluguel, 32,65% do total dos gastos gerais. Este valor deve-se ao fato da empresa estar localizada em um ótimo ponto no centro da cidade, onde o fluxo de pessoas é intenso e de fácil acesso, o que valoriza muito o local, fazendo com que os proprietários paguem um valor expressivo de aluguel.

O segundo percentual mais alto encontrado refere-se ao Pró-Labore, que é pago ao sócio durante o período, com o percentual de 17,46% dos gastos gerais.

Os gastos com energia elétrica representam 16,13% dos gastos gerais da empresa, neste caso deve-se levar em conta todos os equipamentos elétricos que a empresa possui como geladeiras para bebidas, freezer para armazenamento dos sorvetes, bem como para os recheios dos lanches, fritadeiras elétricas, ar condicionado entre tantos outros.

Foi encontrado também um percentual de 10,73% na conta de juros, o que indica altos valores de juros pagos pela empresa, esses na maioria, das vezes originados de atrasos nos pagamentos dos boletos bancários, segundo informações dos proprietários. Posteriormente, tem-se o gasto com seguros que representa 4,02%, gastos com rescisões paga no período que representa 3,79%, e logo abaixo se encontra o percentual de 3,77% referente as despesas legais e jurídicas.

Foram encontrados durante o período em estudo, os percentuais com gastos gerais da empresa de: 2,76% com gás, 2,10% com água; 1,18% com telefone, 1,23% para serviços de terceiros autônomos e honorários, 2,06% que representam o percentual de INSS pagos sobre honorários e pró-labore e 0,69% de despesas bancárias. Estes percentuais se comparados ao total possui uma significância pequena se analisados de forma distinta, no entanto, se analisados de forma conjunta encontraremos um percentual de 11,47%, ou seja, neste período foram pagos R\$ 11.171,46 com esses gastos gerais.

4.2.3 Mão-de-Obra

No quadro 4 apresentam-se os gastos com mão de obra apurados no período.

	MOD /MÊS
Set/13	R\$ 4.420,20
Out/13	R\$ 4.420,20
Nov/13	R\$ 6.232,00
Dez/13	R\$ 4.811,80
Jan/14	R\$ 6.037,08
Fev/14	R\$ 6.132,40
Mar/14	R\$ 6.159,68
Abr/14	R\$ 2.489,85
Mai/14	R\$ 4.371,28
Jun/14	R\$ 5.918,83
Jul/14	R\$ 5.953,96
Ago/14	R\$ 5.953,96
TOTAL	R\$ 62.901,27

Quadro 4: Gasto total com mão-de-obra

Fonte: Dados de pesquisa

Os valores apresentados no quadro acima estão compostos pelo salário, FGTS, INSS, e pelas as provisões de 13º salário, férias, FGTS sobre 13º salário e sobre as férias. A variação do saldo dos valores mensais ocorreu devido à variação de número de funcionários durante o período. O mês de março apresentou o maior gasto com mão de obra devido o aumento no salário dos funcionários, no entanto o mês de abril apresentou o menor valor, pois dois dos quatro funcionários estavam de férias neste mês. A partir deste quadro foi possível identificar o total de R\$ 62.901,27, gastos pela empresa em mão de obra no período em estudo.

4.2.4 Depreciação

Conforme Iudícibus (2010, p. 246 e 247), “depreciação é o processo de transformar em despesa um pedaço do valor de aquisição de um ativo imobilizado destinado ao uso, já que ele não será recuperado pela venda do bem a que se refere. É a diferença entre o custo de aquisição e o valor residual de um ativo destinado ao uso”.

Segue no quadro 5 a demonstração dos valores com depreciação, calculados de acordo com a vida útil das máquinas e equipamentos da empresa em estudo.

Máquinas e Equipamentos	Quantidade	Valor unit. R\$	Valor total	Vida útil/ano	Depreciação mês
Geladeira (cozinha)	2	R\$ 1.100,00	R\$ 2.200,00	10	R\$ 18,33
Geladeira (bebidas)	2	R\$ 2.960,00	R\$ 5.920,00	10	R\$ 49,33
Freezer horizontal (sorvete)	7	R\$ 1.599,00	R\$ 11.193,00	10	R\$ 93,28
Ar condicionado	1	R\$ 1.190,00	R\$ 1.190,00	10	R\$ 9,92
Fogão industrial	1	R\$ 569,00	R\$ 569,00	10	R\$ 4,74
Gasto total com depreciação					R\$ 175,60

Quadro 5: Depreciação mensal

Fonte: Dados de pesquisa

Com relação aos gastos com depreciação, a empresa possui um custo fixo de R\$175,60 mensais, referente às máquinas e equipamentos, convém ressaltar que foram calculados os valores apenas dos bens mais significativos dentro da empresa e que o valor unitário de cada item foi baseado em preço médio de mercado devido à empresa não possuir as notas de compra.

4.2.5 Impostos

Conforme definição dada pela Receita Federal, o Simples Nacional “é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos, aplicáveis a microempresas e empresas de pequeno porte previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006”.

A empresa é optante pelo simples nacional, por ser considerada empresa de pequeno porte, conceituada pela lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, como:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais);

II - no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

A empresa em estudo aplica o percentual conforme o anexo II – Indústria - da tabela do simples nacional com vigência a partir de 01-01-2012. Justifica-se a utilização do anexo II, pela equiparação de estabelecimento industrial aos estabelecimentos comerciais conforme orientações da Receita Federal:

Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização tenha sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos. A receita de venda de mercadoria por estabelecimento comercial equiparado a industrial, optante pelo Simples Nacional, será tributada pelo Anexo II da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

A empresa também usufrui de benefícios de descontos do ICMS conforme trata a Lei nº 14.042 de 06.07.2012, a qual orienta que contribuintes optantes do simples nacional possuem percentuais de redução de ICMS conforme faixa de faturamento dos últimos 12 meses.

A seguir, no quadro 6 estão apresentados os valores dos impostos pagos pela empresa durante o período em estudo.

Simples Nacional	Set/13	R\$ 1.885,52
	Out/13	R\$ 2.153,27
	Nov/13	R\$ 2.492,89
	Dez/13	R\$ 2.771,49
	Jan/14	R\$ 2.831,91
	Fev/14	R\$ 2.739,48
	Mar/14	R\$ 2.724,55
	Abr/14	R\$ 3.482,47
	Mai/14	R\$ 3.074,95
	Jun/14	R\$ 2.559,61
	Jul/14	R\$ 2.837,69
	Ago/14	R\$ 4.015,97
Total pago no período		R\$ 33.569,78

Quadro 6: Total de imposto pago no período

Fonte: Dados da pesquisa

O valor total de R\$33.569,78 pagos de imposto durante o período em estudo está relacionado ao simples nacional em que a empresa está inserida. O valor do imposto é calculado com base no faturamento mês da empresa multiplicado por uma alíquota percentual. Este valor em percentual depende da média anual de faturamento da empresa em que se encaixa com a tabela do simples nacional.

Os percentuais foram encontrados a partir da média anual de faturamento, a qual foi encaixada na tabela do simples (5,97%), em seguida foi feita a redução do percentual de ICMS (1,86%), encontrando dessa maneira o percentual de 4,11, o qual foi aplicado sobre os meses de setembro de 2013 a março de 2014. Já no período de abril a agosto de 2014 foi utilizado o percentual de 6,32%, isso ocorreu devido ao aumento nas vendas e consequentemente o aumento na média de faturamento, a qual foi encaixada na tabela do simples (7,34%). Após foi utilizado o percentual de ICMS dessa faixa (2,33%) e diminuído pelo percentual encontrado na tabela de descontos do ICMS (43,78%), encontrando dessa forma (1,02%) logo $7,34\% - 1,02\% = 6,32\%$. Encontra-se nos anexos I a tabela do simples nacional e no anexo II a tabela de descontos de ICMS com os percentuais utilizados em destaque.

4.2.6 Análise do custo total

No quadro 7 é mostrado o total e o percentual dos custos com materiais, gastos gerais, mão de obra, impostos e depreciação da empresa no período de setembro de 2013 a agosto de 2014, para que se possa identificar a importância e a representatividade de cada uma no custo total da empresa.

Materiais	Valor total (R\$)	%
Materiais	R\$ 379.260,56	67,51%
Gastos Gerais	R\$ 95.394,29	16,98%
Mao-de-Obra	R\$ 64.904,15	11,55%
Impostos	R\$ 20.095,85	3,58%
Depreciação	R\$ 2.107,20	0,38%
CUSTO TOTAL	R\$ 561.762,05	100,00%

Quadro 7: Total e percentual do custo total da empresa

Fonte: Dados de pesquisa

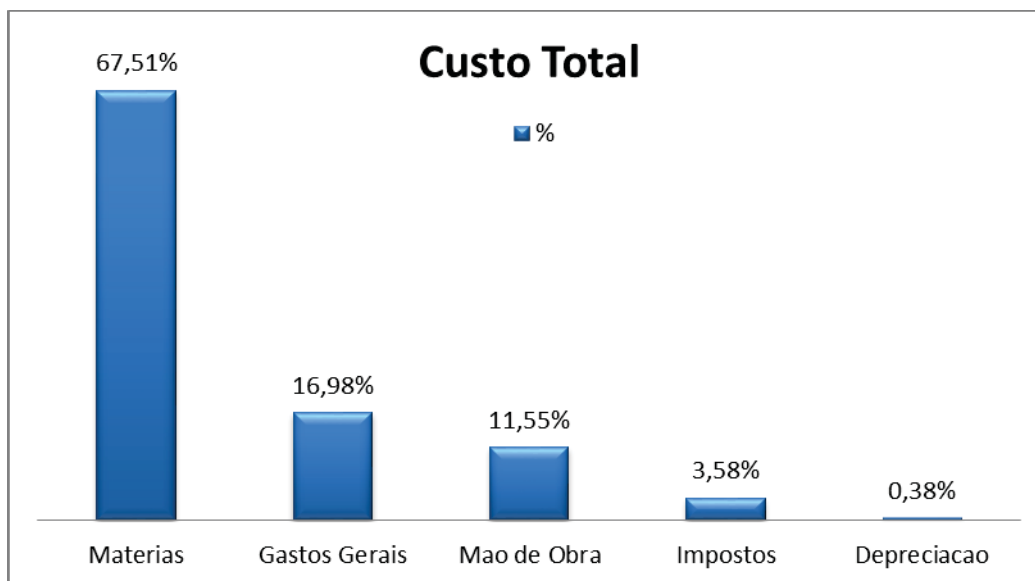


Figura 11: Custo Total

Fonte: Dados de Pesquisa

Dos custos totais, o que mais se destaca é o custo com materiais, apresentando um percentual de 67,51%. Este elevado custo com materiais é caracterizado pelo alto custo dos lanches, os quais a empresa fabrica, e das bebidas comercializados pela empresa, este dado torna-se extremamente relevante para que uma melhor negociação ou até mesmo um melhor planejamento de compras seja feito pela empresa.

Os gastos gerais são a segunda conta relevante, que correspondem a 16,98% do custo total da empresa sendo composto, como visto anteriormente, onde os percentuais mais significativos que pertencem a essa conta referem-se ao aluguel, energia, juros pagos pela empresa durante o período em estudo.

Em seguida temos a mão-de-obra que representa 11,55% dos custos totais, sendo caracterizada pelo salário dos funcionários, FGTS, INSS e provisões. Os impostos com 3,58%, relacionados ao simples nacional em que a empresa está inserida e o percentual de depreciação, que é de 0,38% relacionado ao valor anual em função do desgaste natural dos bens mais significativos dentro da empresa.

4.2.7 Custos Fixos e Variáveis

Para calcular a margem de contribuição, torna-se necessária a distinção dos custos fixos e variáveis da empresa. Os custos fixos são formados a partir da soma das contas mão-de-obra, depreciação e gastos gerais, já que, quando somados os saldo dos materiais e dos impostos temos o total de custos variáveis. Visualiza-se no quadro 8 o custo fixo mensal do período.

Custos Fixos	Total	Set/13	Out/13	Nov/13	Dez/13	Jan/14
Gastos Gerais	R\$ 97.397,17	R\$ 6.791,96	R\$ 8.566,53	R\$ 7.705,55	R\$ 8.183,21	R\$ 8.300,23
Mão de Obra	R\$ 62.901,27	R\$ 4.420,20	R\$ 4.420,20	R\$ 6.232,00	R\$ 4.811,80	R\$ 6.037,08
Depreciação	R\$ 2.107,20	R\$ 175,60	R\$ 175,60	R\$ 175,60	R\$ 175,60	R\$ 175,60
TOTAL	R\$ 162.405,64	R\$ 11.387,76	R\$ 13.162,33	R\$ 14.113,15	R\$ 13.170,61	R\$ 14.512,91

Custos Fixos	Fev/14	Mar/14	Abr/14	Mai/14	Jun/14	Jul/14	Ago/14
Gastos Gerais	R\$ 12.451,91	R\$ 8.319,91	R\$ 7.510,06	R\$ 7.754,10	R\$ 7.422,52	R\$ 7.227,31	R\$ 7.163,88
Mão de Obra	R\$ 6.132,40	R\$ 6.159,68	R\$ 2.489,85	R\$ 4.371,28	R\$ 5.918,83	R\$ 5.953,96	R\$ 5.953,96
Depreciação	R\$ 175,60	R\$ 175,60	R\$ 175,60	R\$ 175,60	R\$ 175,60	R\$ 175,60	R\$ 175,60
TOTAL	R\$ 18.759,91	R\$ 14.655,19	R\$ 10.175,51	R\$ 12.300,98	R\$ 13.516,95	R\$ 13.356,87	R\$ 13.293,44

Quadro 8: Custo fixo mensal

Fonte: Dados de pesquisa

Ao analisar o quadro dos custos fixos observa-se no item gastos gerais, que o mês de fevereiro possui o valor mais alto do período com um total de R\$ 12.451,91. Este fato é decorrente do pagamento de rescisão pelo desligamento de funcionário da empresa. Neste período, os meses de setembro de 2013 e agosto de 2014 tiveram os menores saldos de gastos gerais devido à diminuição no valor da energia elétrica. Nos meses restantes os valores se mantiveram na faixa de R\$ 7.000,00 a R\$ 8.000,00 devido os gastos gerais não variarem muito de um mês para outro.

Os valores com mão de obra variaram de acordo com o número de funcionários e provisões e encargos pagos no período. Com relação a depreciação manteve-se constante.

Para uma melhor compreensão sobre os custos fixos e sua composição, foi elaborada o quadro 9, que mostra o total dos custos fixos do período, bem como o percentual de representatividade de cada conta que o compõem.

Custos Fixos	R\$	%
Gastos Gerais	R\$ 97.397,17	59,97%
Mão-de-Obra	R\$ 62.901,27	38,73%
Depreciação	R\$ 2.107,20	1,30%
TOTAL	R\$ 162.405,64	100%

Quadro 9: Total e porcentagem dos custos fixos

Fonte: Dados de pesquisa

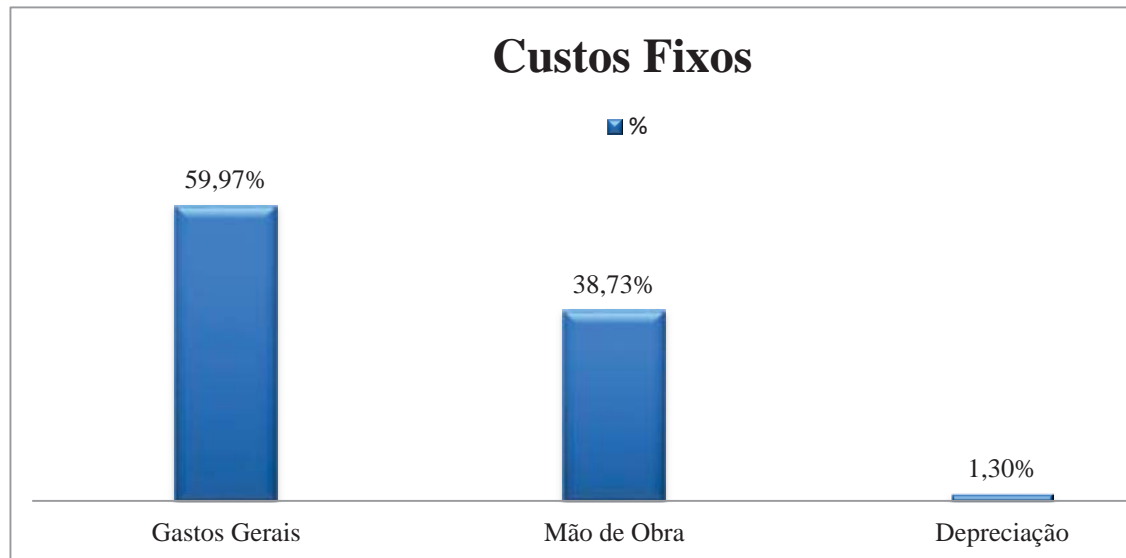


Figura 12: Custos Fixos
Fonte: Dados de Pesquisa

Portanto, os custos fixos da empresa no período de setembro de 2013 a agosto de 2014, estão compostos por uma parcela de 59,97% de gastos gerais, 38,73% de mão de obra e por 1,30% de depreciação.

O Quadro 10, demonstra os valores mensais dos custos variáveis da empresa. Observe:

Custos Variáveis	Total	Set/13	Out/13	Nov/13	Dez/13	Jan/14
Materiais	R\$379.260,56	R\$23.009,22	R\$30.225,34	R\$33.994,56	R\$37.242,17	R\$29.627,73
Impostos	R\$33.569,78	R\$1.885,52	R\$2.153,27	R\$2.492,89	R\$2.771,49	R\$2.831,91
TOTAL	R\$412.830,34	R\$24.894,74	R\$32.378,61	R\$36.487,45	R\$40.013,66	R\$32.459,64

Custos Variáveis	Fev/14	Mar/14	Abr/14	Mai/14	Jun/14	Jul/14	Ago/14
Materiais	R\$26.241,72	R\$41.339,09	R\$38.613,05	R\$25.211,19	R\$24.132,46	R\$32.023,15	R\$37.600,88
Impostos	R\$2.739,48	R\$2.724,55	R\$3.482,47	R\$3.074,95	R\$2.559,61	R\$2.837,69	R\$4.015,97
TOTAL	R\$28.981,20	R\$44.063,64	R\$42.095,52	R\$28.286,14	R\$26.692,07	R\$34.860,84	R\$41.616,85

Quadro 10: Custo Variável Mensal
Fonte: Dados de Pesquisa

Ao analisar os custos variáveis, identificamos que os custos dos materiais possuem valores significativos nos meses de março e abril de 2014, este aumento foi identificado com base nos valores das notas fiscais, onde nestes dois meses tanto a compra de bebidas, quanto de lanches aumentaram, no entanto acredita-se que esses valores possam estar parados no estoque da empresa, pois foi constatada uma diminuição nas vendas tanto em março quanto em abril. Ressalta-se ainda que nos meses de setembro, maio e junho são os meses com menores valores com materiais, isso porque são meses de pouco movimento, essa diferença foi encontrada com relação aos sorvetes, onde nestes meses o custo com esse item na empresa cai significativamente devido a queda nas vendas por causa das mudanças de temperatura. Já os impostos variaram conforme o faturamento e aplicação da alíquota correspondente.

O quadro 11 mostra o total dos custos variáveis do período, bem como o percentual de representatividade de cada conta que o compõem.

Custos Variáveis	R\$	%
Materiais	R\$ 379.260,56	91,87%
Impostos	R\$ 33.569,78	8,13%
TOTAL	R\$ 412.830,34	100,00%

Quadro 11: Total e porcentagem dos custos variáveis

Fonte: Dados de Pesquisa

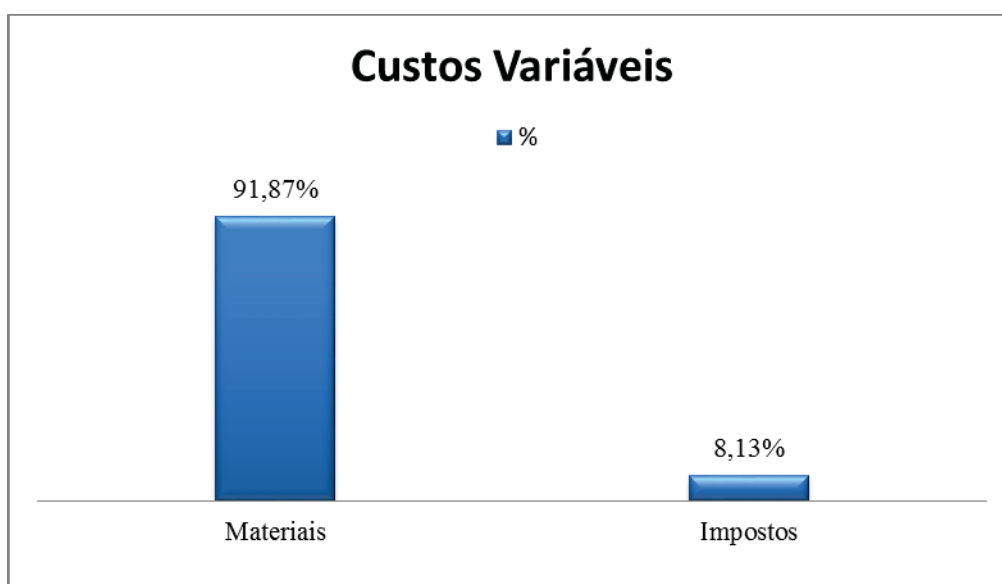


Figura 13: Custos variáveis

Fonte: Dados de Pesquisa

Observa-se que do total dos custos variáveis da empresa, 91,87% são compostos por materiais e 8,13% composto pelos impostos. Este percentual elevado é aceitável, pois a empresa praticamente compra e comercializa todos os produtos, exceto no caso dos lanches que é produzido na empresa.

4.2.8 Comparativo entre os Custos Fixos e Variáveis

Neste item será apresentado um comparativo, com valores e porcentagem de representatividade entre os custos fixos e variáveis mensais do período em estudo. Observe o quadro 12 que traz a comparação das vendas, custos fixos e custos variáveis do período em estudo.

Comparação	set/13	%	out/13	%	nov/13	%	dez/13	%
Vendas	R\$ 45.876,34	100,00%	R\$ 52.390,88	100,00%	R\$ 60.654,23	100,00%	R\$ 67.432,80	100,00%
Custo Fixo	R\$ 11.387,76	24,82%	R\$ 13.162,33	25,12%	R\$ 14.113,15	23,27%	R\$ 13.170,61	19,53%
Custo Variável	R\$ 24.894,74	54,26%	R\$ 32.378,61	61,80%	R\$ 36.487,45	60,16%	R\$ 40.013,66	59,34%

Comparação	jan/14	%	fev/14	%	mar/14	%	abr/14	%
Vendas	R\$ 68.902,90	100,00%	R\$ 66.653,99	100,00%	R\$ 66.290,76	100,00%	R\$ 55.102,31	100,00%
Custo Fixo	R\$ 14.512,91	21,06%	R\$ 14.512,91	21,77%	R\$ 14.655,19	22,11%	R\$ 10.175,51	18,47%
Custo Variável	R\$ 32.459,64	47,11%	R\$ 28.981,20	43,48%	R\$ 44.063,64	66,47%	R\$ 42.095,52	76,40%

Comparação	mai/14	%	jun/14	%	jul/14	%	ago/14	%
Vendas	R\$ 48.654,22	100,00%	R\$ 40.500,12	100,00%	R\$ 44.900,20	100,00%	R\$ 63.543,85	100,00%
Custo Fixo	R\$ 12.300,98	25,28%	R\$ 13.516,95	33,38%	R\$ 13.356,87	29,75%	R\$ 13.293,44	20,92%
Custo Variável	R\$ 28.286,14	58,14%	R\$ 26.692,07	65,91%	R\$ 34.860,84	77,64%	R\$ 41.616,85	65,49%

Quadro 12: Comparação das vendas, custo fixo e custo variável

Fonte: Dados de Pesquisa

Neste período foi observada uma variação significativa com relação ao percentual de custos fixos e variáveis, quando comparados ao valor total das vendas do mês. Os custos fixos mantiveram um percentual estável nos meses de setembro, outubro e novembro de 2013 e em janeiro, fevereiro e março de 2014, permanecendo na faixa dos 21% aos 25% do total das vendas nestes meses. No entanto, nos meses de junho e julho, o percentual subiu para a faixa dos 29% a 33% do total das vendas, essa variação nos custos fixos é explicada pelo aumento nos gastos com mão de obra, pois foi neste período que a empresa contratou mais um funcionário. Ainda com relação aos custos fixos foi observada uma queda nos percentuais nos meses de dezembro de 2013 e abril de 2014, essa queda origina-se da diminuição dos com mão de obra, por funcionários estarem de férias nestes meses.

Quando comparados com o total de vendas, os custos variáveis tiveram uma variação bem elevada nos meses de junho e julho, ao se verificar o porquê desta variação, verificou-se que se comparado aos meses de alta temporada, a compra de materiais foi extremamente alta, sendo que as vendas diminuíram neste período, podendo entender então que a empresa está trabalhando com valores altos em estoque. Foi observado que no mês de fevereiro os custos variáveis tiveram uma baixa em seu percentual significativa, decorrente da diminuição de compras de materiais.

A figura 14 demonstra o comportamento destes dados no período.

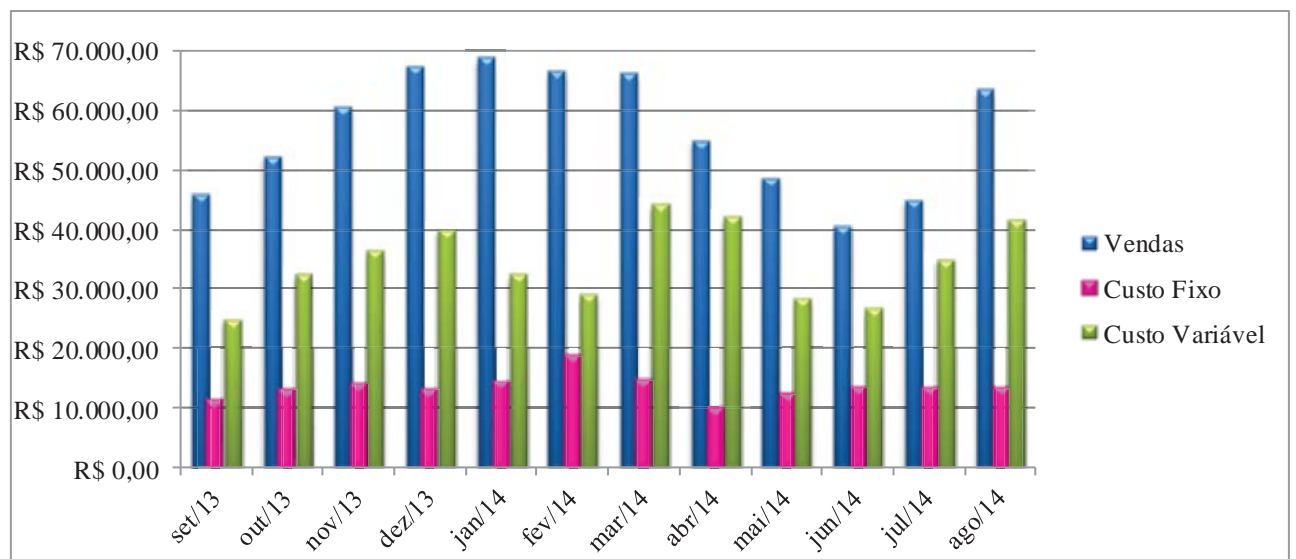


Figura 14: Comportamento das vendas, custo fixo e custo variável

Fonte: Dados de Pesquisa

Como podemos observar, o custo fixo manteve-se praticamente estável durante o período, teve apenas uma elevação no mês de fevereiro, devido ao pagamento de rescisão de um funcionário, aumentando os gastos gerais da empresa. Em reflexo deste acontecimento, no mês de abril o custo fixo diminuiu.

Os custos variáveis por sua vez, aumentaram de maneira proporcional às vendas, exceto nos meses de janeiro e fevereiro. Este fato é justificado devido a empresa ter feito uma compra maior no mês de dezembro, mantendo assim uma parte dos produtos que seriam comercializados nos meses subsequentes em estoque. Por este motivo, as compras nos meses de janeiro e fevereiro foram menores, impactando diretamente nos valores dos custos variáveis. Com relação às vendas é evidente que seu aumento ocorre gradativamente, atingindo os valores mais altos entre os meses de dezembro e março, período este considerado alta temporada, devido ao calor.

4.2.9 Comparativo entre Faturamento, Margem de contribuição e Custos fixos

No quadro 13 será apresentado um comparativo entre o faturamento, a margem de contribuição e os custos fixos, onde serão apresentados valores mensais, juntamente com os percentuais de representatividade.

Margem Contribuição	Total	%	set/13	%	out/13	%	nov/13	%
Faturamento	R\$ 680.902,60	100,00%	R\$ 45.876,34	100,00%	R\$ 52.390,88	100,00%	R\$ 60.654,23	100,00%
MC (R\$)	R\$ 268.072,26	39,66%	R\$ 20.981,60	45,74%	R\$ 20.012,27	38,20%	R\$ 24.166,78	39,84%
Custo Fixo	R\$ 162.405,64	24,03%	R\$ 11.387,76	24,82%	R\$ 13.162,33	25,12%	R\$ 14.113,15	23,27%
RESULTADO	R\$ 105.666,62	15,52%	R\$ 9.593,84	20,91%	R\$ 6.849,94	13,07%	R\$ 10.053,63	16,58%

dez/13	%	jan/14	%	fev/14	%	mar/14	%	abr/14	%
R\$ 67.432,80	100,00%	R\$ 68.902,90	100,00%	R\$ 66.653,99	100,00%	R\$ 66.290,76	100,00%	R\$ 55.102,31	100,00%
R\$ 27.419,14	40,66%	R\$ 36.443,26	52,89%	R\$ 37.672,79	56,52%	R\$ 22.227,12	33,53%	R\$ 13.006,79	23,60%
R\$ 13.170,61	19,53%	R\$ 14.512,91	21,06%	R\$ 18.759,91	28,15%	R\$ 14.655,19	22,11%	R\$ 10.175,51	78,23%
R\$ 14.248,53	21,13%	R\$ 21.930,35	31,83%	R\$ 18.912,88	28,37%	R\$ 7.571,93	11,42%	R\$ 2.831,28	5,14%

mai/14	%	jun/14	%	jul/14	%	ago/14	%
R\$ 48.654,22	100,00%	R\$ 40.500,12	100,00%	R\$ 44.900,20	100,00%	R\$ 63.543,85	100,00%
R\$ 20.368,08	41,86%	R\$ 13.808,05	-34,09%	R\$ 10.039,36	-22,36%	R\$ 21.927,00	34,51%
R\$ 12.300,98	25,28%	R\$ 13.516,95	33,38%	R\$ 13.356,87	29,75%	R\$ 13.293,44	20,92%
R\$ 8.067,10	16,58%	R\$ 291,10	0,72%	-R\$ 3.317,52	-7,39%	R\$ 8.633,55	13,59%

Quadro 13: Comportamento das vendas, custo fixo e margem de contribuição

Fonte: Dados de pesquisa

Ao analisar o quadro 13 é possível identificar que a margem de contribuição variou conforme o faturamento mensal. É evidente os elevados percentuais da margem de contribuição nos meses de janeiro e fevereiro, isto porque o faturamento desses meses de alta temporada foram altos e os custos fixos baixos conforme mencionado nos itens anteriores. No entanto o período apresentou margem de contribuição negativa, o que indica que a empresa teve prejuízo, este fato foi identificado nos meses de junho e julho, onde o faturamento caiu em virtude da queda nas vendas e por apresentar valores de custos fixos elevados.

Veja na figura 15 o comportamento destes dados no período.

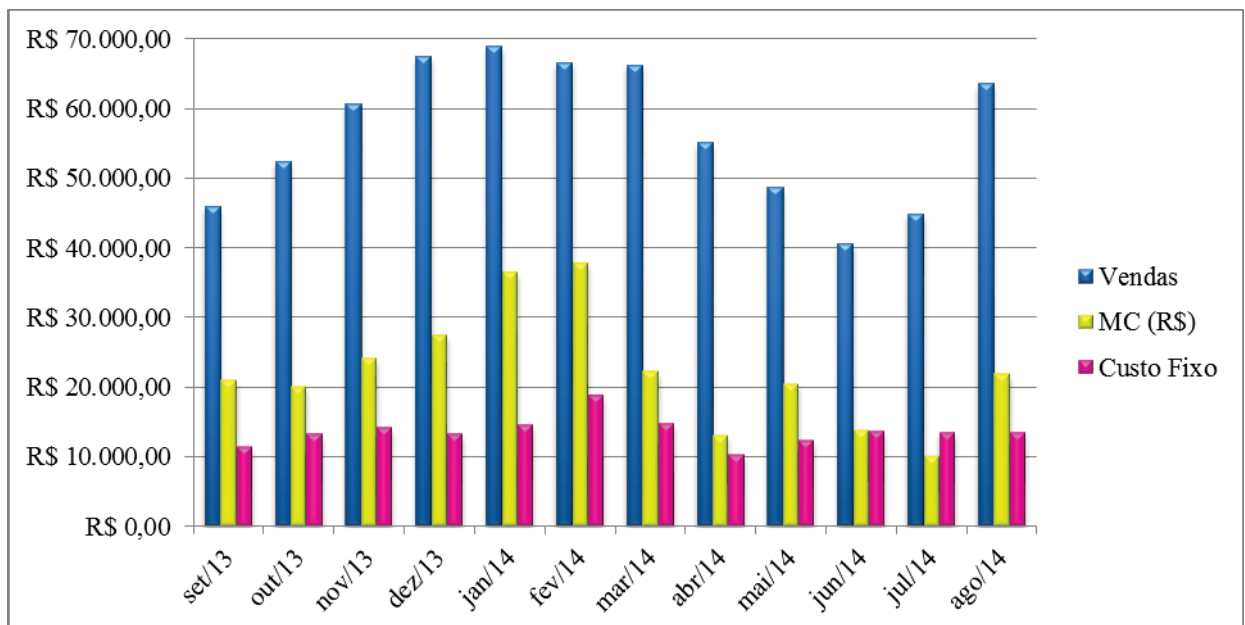


Figura 15 : Comportamento Das Vendas, Margem De Contribuição E Custo Fixo

Fonte: Dados de Pesquisa

Os custos fixos mantiveram-se praticamente estáveis, apresentando apenas uma elevação no mês de fevereiro e um pequeno decréscimo no mês de abril, como evidenciado nos itens anteriores. A margem de contribuição, por sua vez variou conforme o faturamento mensal da empresa. Nos meses de alta temporada, a empresa apresentou um bom percentual de lucro, no entanto nos meses de junho e julho a margem de contribuição permaneceu a baixo dos custos fixos, evidenciando o período de prejuízo da empresa.

4.2.10 Formação de preço de venda - *Mark-up*

Como defenido por Wernke (2005, p. 152) “*mark-up*, é um fator aplicado sobre o custo de compra de uma mercadoria (ou sobre o custo total unitário de um bem ou serviço) para a formação do preço de venda respectivo”. Observa-se a apresentação do *mark-up* no quadro 14.

Componentes do Cálculo do <i>Mark-up</i>		Percentual
Faturamento	680.902,60	
Impostos	33.569,78	4,93%
Custo Fixo	162.405,64	23,85%
Margem Lucro		20,00%
Total		48,78%
Mark-up Divisor		51,22%
Mark-up Multiplicador		2,05

Quadro 14: Cálculo do *mark-up*

Fonte: Dados de Pesquisa

O quadro do cálculo do *mark-up*, torna-se relevante para a empresa, pois é através deste que se passa a conhecer os percentuais que representam os impostos, os custos fixos, os custos variáveis, bem como a margem de lucro a qual se deseja alocar aos produtos disponíveis para venda. É a partir do cálculo do *Mark-up* divisor e multiplicador, que se pode calcular o preço mínimo, para se saber se a margem de lucro está ou não sendo aplicada sobre os produtos.

Através da análise do quadro podemos observar que o *mark-up* multiplicador encontrado foi 2,05 e o *Mark-up* divisor de 51,22%.

Para que a empresa obtenha um lucro desejado de 20% deverá multilplicar por 2,05 ou dividir por 51,22% todas as compras efetuadas para a revenda, já que o *mark-up* é parte do custo. No entanto, a empresa deverá manter-se atualizada nos preços praticados pelo mercado, podendo diminuir a margem de lucro de alguns produtos, para que estes não fiquem acima da média de mercado.

No quadro 15 é possível visualizar o demonstrativo de rentabilidade da empresa no período em estudo.

Demonstrativo	
Faturamento total	680.902,60
Custos Variáveis	412.830,34
Custo Fixo	162.405,64
Custo Total	575.235,98
Resultado	105.666,62
Rentabilidade (%)	15,52%
Margem de Contribuição (R\$)	268.072,26
Margem de Contribuição (%)	39,37%

Quadro 15: Demonstrativo de Rentabilidade

Fonte: Dados de Pesquisa

Destaca-se neste demonstrativo o percentual total da margem de contribuição de 39,37% referente ao período em estudo, a qual é capaz de pagar os custos fixos e ainda gerar um resultado positivo de R\$ 105.666,62 operando com uma margem de rentabilidade de 15,52%.

4.3 SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES

Pode-se citar como sugestões de melhorias para a empresa um melhor planejamento de compras dos materiais, comprando uma quantidade maior nos meses de alta temporada, podendo negociar uma melhor condição de pagamento com os fornecedores e nos meses de menor movimento, comprar o suficiente para o mês, para que a empresa não tenha elevados valores de custos variáveis nos período em que as vendas estão em baixa, evitando desta maneira que a empresa apresente prejuízos.

Recomenda-se ainda a utilização deste estudo como ferramenta de gestão, para que o mesmo possa auxiliar na geração de informações mensalmente, referente ao comportamento dos custos, bem como do faturamento e principalmente no que se refere ao *Mark-up*, para que

empresas possam fazer uso na formação do preço de venda, levando em consideração todos os tipos de despesas incidentes sobre as vendas bem como a margem de lucro almejada pela administração da entidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sendo composta por técnicas que auxiliam a formação, análise, controle e gerenciamento contábil, a gestão de custos é um instrumento fundamental dentro de qualquer empresa que tenha como objetivo a maximização dos lucros e a permanência no mercado competitivo (PADOVEZE, 2010).

Diante disto, o objetivo principal deste trabalho foi a determinação um modelo de gestão de custos e formação de preço para a empresa ALFA. Os dados foram coletados junto aos proprietários e junto ao escritório responsável pela contabilidade da empresa, no período de setembro de 2013 a agosto de 2014. Foram levantados os dados de um ano, para que fosse possível analisar o comportamento nos meses de maior e de menor movimento, considerando a mudança de clima neste período que é fator determinante sobre as vendas da empresa.

De acordo com o modelo proposto, o custo fixo é de R\$162.405,64. O custo fixo mostrou-se estável na maioria dos meses do período analisado, é composto por gastos gerais que representam 59,70%, pela mão de obra e pela depreciação. Os custos variáveis acompanham o faturamento do período e são compostos pelos materiais e pelo imposto simples nacional. Esta definição é importante, pois servirá para identificar aonde se encontram os maiores gastos dentro da empresa, bem como para proceder o cálculo da margem de contribuição.

Na maioria dos meses em que ocorreu a análise, a margem de contribuição foi capaz de superar os custos fixos, apenas nos meses de junho e julho de 2014, a empresa operou com prejuízo, pois a margem de contribuição não conseguiu supera os custos fixos.

A empresa apresentou um resultado positivo no final do período analisado, mesmo que a empresa tenha operado alguns meses com faturamento baixo. Como a empresa não possui um método de estimação de preço foi apresentado o cálculo do *Mark-up*, o qual poderá ser

utilizado o fator de 2,05 sobre os custos de compras para a formação do preço de venda, garantindo 20% de rentabilidade para a empresa.

A partir do estudo, pode-se concluir a importância da implementação de um sistema de gerenciamento de custos, mesmo para empresas de pequeno porte, o qual passará a auxiliar a tomada de decisão sobre os produtos mais rentáveis, bem como a correta fixação dos preços de venda dos produtos, garantindo a rentabilidade e a permanência da entidade no mercado competitivo.

REFERÊNCIAS

Análise Das Demonstrações Financeiras / Reinaldo Luiz Lunelli. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/analisedemonstracoesfinanceiras.htm> acesso em 18/10 as 11:14 Acesso em: 18 de ago. 2014.

ASSUMPÇÃO, Marcio José. **Contabilidade ao setor público** [livro eletrônico]/Marcio José Assumpção,- Curitiba: InterSaberes,2012.(serie Gestão publica). Biblioteca virtual upf Disponível em: <http://upf.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788565704113#9788565704113/pages/5> dia 18/10 as 10:48 Acesso em 18 out. 2014.

BEILFUSS; Marlene. **Gestão de Custos e Formação de Preços na Empresa Recarga de Extintores e Equipamentos de Proteção Panambi Ltda.** 2010.

BLATT, Adriano. **Análise de Balanço: Estruturação e Avaliação das Demonstrações Financeiras E Contábeis.** São Paulo: MAKRON Books, 2001.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁRubens. **Gestão de custos e formação de preço: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CORBARI, Ely Célia; MATTOS, Marinei Abreu; FREITAG, Viviane da Costa. **Contabilidade societária.** Curitiba: Ibpx, 2011. Disponível em: <http://upf.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788578388454> Acesso em 18 set. 2014.

COSTA, Alexandre Gehm da. **Contabilidade ambiental: mensuração, evidenciação e transparência.** São Paulo: Atlas, 2012.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 1998.

CRUZ, Junes Alisson Westarb; REIS; Júlio Adriano Ferreira dos; PROHMANN, José Ivan de Paula; MIGUEL, Paulo Sérgio. **Formação de preço: mercado e estrutura de custos.** Curitiba: Ibpx, 2011. Disponível em: <http://upf.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788578389291#9788578389291/pages/5> Acesso em: 17 set. 2014.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas.** São Paulo: Prentice Hall, 2004.

FERREIRA, José Antônio Stark. **Contabilidade de custos.** São Paulo. 2007. Disponível em: http://upf.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788576051183#9788576051183/pages/_1 Acesso em: 17 set. 2014.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GRECO, Aluisio; GÄRTNER, Günther; AREND, Lauro. **Contabilidade: teoria e prática básica.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

HOOG, Wilson Alberto Zappa; PETRENCO, Solange Aparecida. **Prova pericial contábil: aspectos práticos e fundamentais.** 2. ed. Curitiba: Juruá, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCK, Ernesto Rubens; **Manual de contabilidade das sociedades por ações.** 7 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade introdutória: equipe de professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP; coordenação Sérgio de Iudícibus.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica.** São Paulo, Atlas: 2008.

LEI COMPLEMENTAR Nº 123 DE 14 DE DEZEMBRO. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2006/leicomplementar-123-14-dezembro-2006-548099-publicacaooriginal-63080-pl.html> Acesso em 18 set. 2014.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implementação e controle.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, José Carlos. **Contabilidade rural:** contabilidade agrícola, contabilidade pecuária, imposto de renda pessoa jurídica. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos.** São Paulo: Makron Books, 2001. Disponível em: [:http://upf.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788534612692#9788534612692/pages/_3](http://upf.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788534612692#9788534612692/pages/_3) Acesso em: 27 out. 2014.

MIQUELETTO, Eluiz Maria. **Formação do Preço de Venda:** uma análise do processo de formação de preço em Empresas Madeireiras de Grande Porte de Curitiba e Região Metropolitana. 2008.

MÜLLER, Aderbal Nicolas. **Contabilidade Básica:** fundamentos essenciais. São Paulo: Person Prentice Hall, 2009. Disponível em: http://upf.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788576055075#9788576055075/pages/_7 Acesso em: 12 out. 2014.

NBC TP 01 - Normas Brasileiras De Contabilidade. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/Per%C3%ADcia_Cont%C3%A1bil.pdf Acesso em: 26 ago. 2014.

NIEDERLE, Fernando. **Sistema de custos e analise de preços na padaria Bom Gosto.** 2012.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial:** um enfoque em sistemas de informação Contábil. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

Portal Da Contabilidade. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/contabilidadetributaria.htm> Acesso em 28 ago. 2014.

SÁ, Antônio Lopes de; **Perícia Contábil.** 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria.** 8º ed. São Paulo: Atlas: 1998.

SANTOS, Joel J. **Formação do Preço e do Lucro.** 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SARDINHA, José Carlos. **Formação de preço: a arte do negócio.** São Paulo : MAKRON Books, 1995.

SIMPLES NACIONAL. Disponível em:

<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/> Acesso em: 28 out. 2014.

SIMPLES NACIONAL. ESTABELECIMENTO COMERCIAL EQUIPARADO A INDUSTRIAL. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2014/SCCosit2122014.pdf> Acesso em 30 out. 2014.

WERNKE, Rodney. **Análise de custo e preço de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais.** São Paulo: Saraiva, 2005.

ANEXOS

ANEXO I

TABELA DO SIMPLES NACIONAL

ANEXO II (Vigência a Partir de 01.01.2012)
Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Indústria

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS	IPI
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%	0,50%
De 180.000,01 a 360.000,00	→ 5,97%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	→ 1,86%	0,50%
De 360.000,01 a 540.000,00	→ 7,34%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	→ 2,33%	0,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,10%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,78%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,95%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,53%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,62%	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	3,10%	0,50%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	10,45%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,73%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	0,50%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,82%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	0,50%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,73%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	0,50%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,82%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	0,50%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,92%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	0,50%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	12,01%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	0,50%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%



ANEXO II
Simplex Nacional
Tabela de Descontos do ICMS

A Lei nº 14.042 de 06.07.2012 introduziu alterações na tabela dos benefícios de descontos do ICMS para os contribuintes optantes pelo Simplex Nacional a qual acrescentou na Lei 13.036/08 novos percentuais de redução para faixas de receita bruta nos 12 meses anteriores, as faixas de 2.520.000,01 a 3.600.000,00 para fatos geradores de outubro de 2012.

Efeitos a Partir de 01.10.2012

RECEITA BRUTA ACUMULADA NOS 12 MESES ANTERIORES (Em R\$)	REDUÇÃO DO ICMS
De 360.000,01 a 540.000,00	43,78% ←
De 540.000,01 a 720.000,00	41,41%
De 720.000,01 a 900.000,00	27,52%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	29,08%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	22,54%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	19,86%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	18,57%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	17,74%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	20,12%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	19,35%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	17,39%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	16,67%
de 2.520.000,01 a 2.700.000,00	14,50%
de 2.700.000,01 a 2.880.000,00	13,61%
de 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,68%
de 3.060.000,01 a 3.240.000,00	9,79%
de 3.240.000,01 a 3.420.000,00	6,65%
de 3.420.000,01 a 3.600.000,00	3,79%

(Tabela alterada pela Lei nº 14.042 de 06.07.2012 - DOE RS de 09.07.2012)

APÊNDICES

APENDICE I

VALORES DAS NOTAS FICAIS DE CADA GRUPO DO PERIODO EM ESTUDO

BEBIDAS	set/13	out/13	nov/13	dez/13	jan/14	fev/14	mar/14	abr/14	mai/14	jun/14	jul/14	ago/14
R\$ 362,98	R\$ 446,00	R\$ 680,38	R\$ 606,00	R\$ 847,00	R\$ 634,00	R\$ 824,68	R\$ 922,00	R\$ 526,54	R\$ 862,00	R\$ 300,00	R\$ 481,52	
R\$ 550,00	R\$ 766,32	R\$ 745,56	R\$ 984,00	R\$ 595,00	R\$ 750,00	R\$ 81,68	R\$ 512,00	R\$ 184,94	R\$ 466,00	R\$ 807,98	R\$ 562,68	
R\$ 289,10	R\$ 461,52	R\$ 1.106,00	R\$ 1.139,00	R\$ 248,00	R\$ 1.254,00	R\$ 894,42	R\$ 521,00	R\$ 537,80	R\$ 731,00	R\$ 774,00	R\$ 531,32	
R\$ 1.287,33	R\$ 787,00	R\$ 1.025,92	R\$ 1.014,00	R\$ 511,64	R\$ 636,00	R\$ 512,00	R\$ 188,06	R\$ 795,32	R\$ 468,00	R\$ 514,00	R\$ 587,68	
R\$ 792,18	R\$ 446,90	R\$ 737,98	R\$ 940,00	R\$ 336,00	R\$ 746,00	R\$ 515,00	R\$ 796,76	R\$ 747,10	R\$ 708,00	R\$ 653,74	R\$ 612,02	
R\$ 860,40	R\$ 972,00	R\$ 795,28	R\$ 814,18	R\$ 322,00	R\$ 665,72	R\$ 1.043,50	R\$ 716,32	R\$ 490,00	R\$ 537,46	R\$ 854,00	R\$ 735,00	
R\$ 591,74	R\$ 791,28	R\$ 499,50	R\$ 1.279,10	R\$ 1.058,00	R\$ 644,12	R\$ 756,42	R\$ 857,24	R\$ 513,00	R\$ 740,76	R\$ 718,92	R\$ 728,00	
R\$ 930,00	R\$ 75,00	R\$ 319,00	R\$ 699,00	R\$ 973,54	R\$ 424,04	R\$ 19,98	R\$ 668,56	R\$ 490,00	R\$ 378,42	R\$ 694,54	R\$ 762,00	
R\$ 875,99	R\$ 547,00	R\$ 1.111,00	R\$ 936,38	R\$ 1.223,76	R\$ 936,56	R\$ 1.006,50	R\$ 756,86	R\$ 729,00	R\$ 612,00	R\$ 613,00	R\$ 960,00	
R\$ 598,77	R\$ 879,00	R\$ 894,00	R\$ 102,40	R\$ 745,38	R\$ 1.022,50	R\$ 865,00	R\$ 353,00	R\$ 393,00	R\$ 684,50	R\$ 356,00	R\$ 673,00	
R\$ 698,11	R\$ 791,28	R\$ 704,00	R\$ 1.390,52	R\$ 410,52	R\$ 962,56	R\$ 499,00	R\$ 939,50	R\$ 787,00	R\$ 930,00	R\$ 528,00	R\$ 552,00	
R\$ 765,45	R\$ 298,00	R\$ 1.202,00	R\$ 995,16	R\$ 1.235,54	R\$ 459,72	R\$ 1.074,00	R\$ 1.455,64	R\$ 594,16	R\$ 615,00	R\$ 343,00	R\$ 496,46	
R\$ 367,98	R\$ 964,24	R\$ 672,00	R\$ 858,26	R\$ 919,20	R\$ 1.092,90	R\$ 990,56	R\$ 941,00	R\$ 576,00	R\$ 639,00	R\$ 782,00	R\$ 650,92	
R\$ 133,42	R\$ 666,52	R\$ 238,00		R\$ 463,32	R\$ 1.164,00	R\$ 364,00	R\$ 742,18	R\$ 761,66	R\$ 470,00	R\$ 535,30	R\$ 503,10	
	R\$ 317,00	R\$ 903,00		R\$ 882,02		R\$ 729,00	R\$ 71,64	R\$ 505,00		R\$ 748,50	R\$ 462,72	
		R\$ 318,00				R\$ 382,00	R\$ 336,00	R\$ 310,50		R\$ 673,12	R\$ 559,00	
						R\$ 604,00	R\$ 1.025,00	R\$ 623,00		R\$ 25,60	R\$ 660,72	
						R\$ 727,00	R\$ 427,00	R\$ 1.009,50		R\$ 543,50	R\$ 784,80	
						R\$ 1.133,00	R\$ 897,50	R\$ 435,00		R\$ 587,50	R\$ 344,99	
						R\$ 455,00	R\$ 1.034,00			R\$ 601,30	R\$ 864,50	
						R\$ 746,38	R\$ 516,00			R\$ 204,46	R\$ 1.088,50	
						R\$ 618,52	R\$ 416,00				R\$ 620,19	
						R\$ 744,88	R\$ 22,80				R\$ 793,50	
						R\$ 981,46	R\$ 979,12				R\$ 431,00	
						R\$ 464,92					R\$ 513,00	
						R\$ 878,46						
R\$ 9.103,45	R\$ 9.209,06	R\$ 11.951,62	R\$ 11.758,00	R\$ 10.770,92	R\$ 11.392,12	R\$ 17.911,36	R\$ 16.095,18	R\$ 11.008,52	R\$ 8.842,14	R\$ 11.858,46	R\$ 15.958,62	

LANCHES	set/13	out/13	nov/13	dez/13	jan/14	fev/14	mar/14	abr/14	mai/14	jun/14	jul/14	ago/14
R\$ 298,34	R\$ 317,60	R\$ 230,00	R\$ 381,43	R\$ 592,57	R\$ 432,36	R\$ 155,09	R\$ 644,16	R\$ 775,13	R\$ 22,55	R\$ 51,18	R\$ 142,49	
R\$ 192,43	R\$ 525,86	R\$ 95,25	R\$ 552,59	R\$ 1.136,23	R\$ 339,35	R\$ 164,70	R\$ 79,91	R\$ 847,24	R\$ 472,89	R\$ 427,50	R\$ 756,79	
R\$ 550,23	R\$ 133,22	R\$ 513,23	R\$ 32,26	R\$ 285,67	R\$ 865,53	R\$ 280,18	R\$ 71,78	R\$ 570,62	R\$ 289,97	R\$ 598,30	R\$ 583,38	
R\$ 823,08	R\$ 52,26	R\$ 660,26	R\$ 36,65	R\$ 986,27	R\$ 722,19	R\$ 630,46	R\$ 32,15	R\$ 537,44	R\$ 555,68	R\$ 482,06	R\$ 185,52	
R\$ 123,43	R\$ 874,98	R\$ 358,43	R\$ 28,96	R\$ 461,50	R\$ 382,45	R\$ 606,98	R\$ 1.010,19	R\$ 464,75	R\$ 718,49	R\$ 498,84	R\$ 343,10	
R\$ 698,21	R\$ 543,12	R\$ 398,33	R\$ 628,85	R\$ 204,12	R\$ 703,27	R\$ 834,06	R\$ 757,09	R\$ 693,72	R\$ 524,71	R\$ 686,85	R\$ 833,92	
R\$ 400,07	R\$ 300,24	R\$ 432,14	R\$ 1.087,50	R\$ 504,16	R\$ 836,09	R\$ 38,27	R\$ 768,91	R\$ 447,69	R\$ 62,35	R\$ 799,07	R\$ 736,90	
R\$ 387,89	R\$ 761,22	R\$ 86,25	R\$ 548,52	R\$ 579,58	R\$ 155,51	R\$ 681,23	R\$ 780,50	R\$ 622,95	R\$ 73,93	R\$ 611,77	R\$ 735,30	
R\$ 712,54	R\$ 767,61	R\$ 422,11	R\$ 536,52	R\$ 288,53	R\$ 493,40	R\$ 362,02	R\$ 565,34	R\$ 322,84	R\$ 447,92	R\$ 654,39	R\$ 624,79	
R\$ 417,82	R\$ 28,01	R\$ 334,39	R\$ 171,42	R\$ 385,66	R\$ 102,00	R\$ 1.304,69	R\$ 758,04	R\$ 129,00	R\$ 524,63	R\$ 93,56	R\$ 102,69	
R\$ 509,10	R\$ 108,00	R\$ 183,41	R\$ 256,48	R\$ 812,86	R\$ 510,48	R\$ 1.131,67	R\$ 285,65	R\$ 85,65	R\$ 697,05	R\$ 73,58	R\$ 142,98	
R\$ 72,16	R\$ 57,50	R\$ 172,14	R\$ 349,03	R\$ 111,64	R\$ 448,18	R\$ 504,56	R\$ 737,21	R\$ 171,42	R\$ 371,51	R\$ 422,52	R\$ 115,02	
R\$ 205,73	R\$ 861,86	R\$ 613,91	R\$ 562,06	R\$ 88,52	R\$ 870,02	R\$ 375,53	R\$ 398,01	R\$ 171,42	R\$ 166,89	R\$ 383,10	R\$ 187,46	
R\$ 889,90	R\$ 1.032,81	R\$ 52,26	R\$ 556,79	R\$ 451,57	R\$ 664,96	R\$ 758,33	R\$ 128,23	R\$ 400,37	R\$ 370,16	R\$ 172,25	R\$ 474,91	
R\$ 390,09	R\$ 302,37	R\$ 854,45	R\$ 815,17	R\$ 587,71	R\$ 709,35	R\$ 566,49	R\$ 551,07	R\$ 301,60	R\$ 491,95	R\$ 335,28	R\$ 631,26	
R\$ 654,90	R\$ 963,83	R\$ 1.178,63	R\$ 697,42	R\$ 322,00	R\$ 643,97	R\$ 177,52	R\$ 532,24	R\$ 307,42	R\$ 528,60	R\$ 129,50	R\$ 607,35	
R\$ 564,78	R\$ 826,55	R\$ 476,24	R\$ 452,24	R\$ 693,91	R\$ 95,90	R\$ 36,56	R\$ 555,32	R\$ 352,65	R\$ 49,73	R\$ 160,87	R\$ 621,46	
R\$ 123,87	R\$ 458,13	R\$ 63,55	R\$ 602,42	R\$ 279,88	R\$ 238,74	R\$ 683,80	R\$ 519,48	R\$ 517,52	R\$ 633,27	R\$ 461,51	R\$ 456,61	
R\$ 254,11	R\$ 506,01	R\$ 436,87	R\$ 124,37	R\$ 292,93	R\$ 470,06	R\$ 272,49	R\$ 609,69	R\$ 585,11	R\$ 555,42	R\$ 730,21	R\$ 386,12	
R\$ 432,88	R\$ 491,12	R\$ 732,64	R\$ 132,35	R\$ 851,24		R\$ 273,61	R\$ 832,82	R\$ 23,04	R\$ 600,45	R\$ 265,06	R\$ 619,44	
R\$ 150,06	R\$ 418,50		R\$ 368,10	R\$ 537,85		R\$ 800,70	R\$ 523,39	R\$ 205,74	R\$ 439,96	R\$ 348,09	R\$ 683,81	
	R\$ 235,62		R\$ 552,80	R\$ 547,46		R\$ 317,60	R\$ 440,10	R\$ 125,71	R\$ 570,00	R\$ 673,12	R\$ 14,73	
	R\$ 43,19		R\$ 1.102,95	R\$ 481,60		R\$ 587,29	R\$ 14,64	R\$ 289,56	R\$ 238,00	R\$ 16,67	R\$ 548,11	
			R\$ 53,08			R\$ 870,72	R\$ 471,43	R\$ 151,52	R\$ 119,86	R\$ 712,90	R\$ 730,65	
			R\$ 458,27			R\$ 119,81	R\$ 990,58	R\$ 159,37	R\$ 245,53	R\$ 394,07	R\$ 561,34	
			R\$ 228,49			R\$ 502,83	R\$ 931,97	R\$ 330,38	R\$ 384,27	R\$ 716,16	R\$ 862,59	
			R\$ 191,75			R\$ 962,14	R\$ 632,18	R\$ 484,31	R\$ 622,50	R\$ 236,03	R\$ 343,24	
						R\$ 362,02	R\$ 128,23	R\$ 408,08	R\$ 222,77	R\$ 566,83	R\$ 348,50	
						R\$ 295,73	R\$ 626,82	R\$ 162,33	R\$ 371,07	R\$ 371,07	R\$ 448,50	
							R\$ 866,02	R\$ 105,87	R\$ 372,97	R\$ 372,97	R\$ 897,41	
							R\$ 478,48	R\$ 148,72	R\$ 520,85	R\$ 520,85	R\$ 643,67	
							R\$ 725,03		R\$ 220,15	R\$ 220,15		
									R\$ 115,42	R\$ 115,42		
									R\$ 497,30	R\$ 497,30		
									R\$ 539,92	R\$ 539,92		
									R\$ 302,90	R\$ 302,90		
R\$ 8.851,62	R\$ 10.609,61	R\$ 8.294,49	R\$ 11.508,47	R\$ 11.453,46	R\$ 9.683,81	R\$ 14.657,08	R\$ 17.446,66	R\$ 10.899,17	R\$ 11.001,04	R\$ 14.641,85	R\$ 15.370,04	

BALAS		set/13	out/13	nov/13	dez/13	jan/14	fev/14	mar/14	abr/14	mai/14	jun/14	jul/14	ago/14
R\$ 168,34	R\$ 518,75	R\$ 532,60	R\$ 1.223,75	R\$ 662,57	R\$ 70,22	R\$ 618,76	R\$ 413,16	R\$ 405,69	R\$ 354,33	R\$ 550,21	R\$ 683,98		
R\$ 520,12	R\$ 387,73	R\$ 525,16			R\$ 637,69	R\$ 517,13	R\$ 558,99	R\$ 409,45	R\$ 155,29	R\$ 525,40	R\$ 464,58		
R\$ 342,10	R\$ 548,77				R\$ 393,71	R\$ 51,25	R\$ 412,88	R\$ 337,13	R\$ 29,58	R\$ 305,13	R\$ 683,95		
R\$ 428,79						R\$ 251,62	R\$ 678,85	R\$ 446,97	R\$ 434,56	R\$ 528,37	R\$ 448,95		
							R\$ 57,81	R\$ 222,50	R\$ 464,56	R\$ 149,03			
							R\$ 487,47		R\$ 609,60				
							R\$ 777,31		R\$ 363,79				
							R\$ 6,56						
R\$ 1.459,35	R\$ 1.455,25	R\$ 1.057,76	R\$ 1.223,75	R\$ 662,57	R\$ 1.101,62	R\$ 1.438,76	R\$ 3.393,03	R\$ 1.821,74	R\$ 2.411,71	R\$ 2.058,14	R\$ 2.281,46		

SALGADINHOS		set/13	out/13	nov/13	dez/13	jan/14	fev/14	mar/14	abr/14	mai/14	jun/14	jul/14	ago/14
R\$ 123,54	R\$ 292,77	R\$ 214,75	R\$ 186,40	R\$ 239,05	R\$ 133,21	R\$ 194,21	R\$ 258,97	R\$ 263,94	R\$ 166,30	R\$ 102,38	R\$ 196,66		
R\$ 281,12	R\$ 185,87	R\$ 103,67	R\$ 592,85	R\$ 207,44	R\$ 215,87	R\$ 188,98	R\$ 187,92	R\$ 142,57	R\$ 146,95	R\$ 207,38	R\$ 288,44		
R\$ 263,98	R\$ 254,14	R\$ 191,26	R\$ 259,55	R\$ 188,48	R\$ 191,95	R\$ 227,31	R\$ 192,21	R\$ 113,35	R\$ 122,99	R\$ 222,77	R\$ 145,18		
R\$ 129,56	R\$ 142,05	R\$ 327,27		R\$ 118,09	R\$ 191,70	R\$ 166,01	R\$ 241,13	R\$ 159,06	R\$ 234,45	R\$ 191,05	R\$ 204,13		
	R\$ 224,64						R\$ 193,82	R\$ 145,57	R\$ 382,60	R\$ 178,94	R\$ 208,92		
							R\$ 163,95	R\$ 176,76	R\$ 102,16	R\$ 185,57	R\$ 439,93		
							R\$ 204,33	R\$ 177,89	R\$ 116,47	R\$ 260,66			
							R\$ 235,85	R\$ 302,62		R\$ 110,01			
										R\$ 129,09			
R\$ 798,20	R\$ 1.099,47	R\$ 836,95	R\$ 1.038,80	R\$ 753,06	R\$ 732,73	R\$ 776,51	R\$ 1.678,18	R\$ 1.481,76	R\$ 1.271,92	R\$ 1.587,85	R\$ 1.483,26		

SORVETES											
set/13	out/13	nov/13	dez/13	jan/14	fev/14	mar/14	abr/14	mai/14	jun/14	jul/14	ago/14
R\$ 1.947,80	R\$ 235,25	R\$ 910,30	R\$ 2.435,00	R\$ 385,87	R\$ 422,84	R\$ 1.860,00			R\$ 605,65	R\$ 900,00	R\$ 545,60
R\$ 848,80	R\$ 380,00	R\$ 384,80	R\$ 221,33	R\$ 2.015,00	R\$ 1.095,35	R\$ 1.800,00				R\$ 488,45	R\$ 523,50
	R\$ 6.636,70	R\$ 8.446,94	R\$ 834,40	R\$ 1.063,40	R\$ 1.168,25	R\$ 950,60					R\$ 1.008,40
	R\$ 600,00	R\$ 606,70	R\$ 255,80	R\$ 1.310,95	R\$ 645,00	R\$ 846,10					R\$ 430,00
		R\$ 860,00	R\$ 860,00	R\$ 1.212,50		R\$ 1.098,68				R\$ 488,40	
		R\$ 645,00	R\$ 733,00								
			R\$ 430,00								
			R\$ 1.014,85								
			R\$ 998,90								
			R\$ 860,00								
			R\$ 3.069,87								
R\$ 2.796,60	R\$ 7.851,95	R\$ 11.853,74	R\$ 11.713,15	R\$ 5.987,72	R\$ 3.331,44	R\$ 6.555,38	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 605,65	R\$ 1.876,85	R\$ 2.507,50