

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

EMANUELE SANTOS DA SILVA

GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS: ESTUDO DE CASO NA EMPRESA
XYZ INDÚSTRIA DE IMPLEMENTOS AGRICOLAS LTDA

CARAZINHO

2014

EMANUELE SANTOS DA SILVA

GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS: ESTUDO DE CASO NA EMPRESA
XYZ INDÚSTRIA DE IMPLEMENTOS AGRICOLAS LTDA

Trabalho de Conclusão apresentado ao curso de Ciências Contábeis, da Universidade de Passo Fundo, campus Carazinho como requisito parcial do título de Bacharel em Ciências Contábeis.
Orientador: Prof. Maria Elena Bueno.

Carazinho

2014

EMANUELE SANTOS DA SILVA

GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS: ESTUDO DE CASO NA EMPRESA
GIHAL INDÚSTRIA DE IMPLEMENTOS AGRICOLAS LTDA

Trabalho de Conclusão aprovado em ____ de _____ de _____, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis no curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Carazinho, pela Banca Examinadora formada pelos professores:

Prof. Esp .Maria Elena Bueno
UPF – Orientador

Prof. Tagiane Fiorentin Tres
UPF – Membro da Banca

Prof. Esp. Victorino P. Rosso
UPF – Membro da Banca

CARAZINHO

2014

AGRADECIMENTOS

Como já dizia Eleanor Roosevelt: “O futuro pertence àqueles que acreditam na beleza de seus sonhos”. Hoje vivo a beleza de um sonho, por ter acreditado com perseverança, força, garra e determinação preparando-me para um futuro promissor. Mas nada disso teria conseguido sozinha. Sou eternamente grata a todos que me ajudaram a concretizar este sonho.

Agradeço primeiramente a DEUS, que me deu forças e atendeu minhas preces quando mais precisei. Obrigada Senhor pelo dom da vida.

Um profundo agradecimento para uma das pessoas mais importante da minha vida, meu esposo Eduardo, minha fortaleza, que sempre esteve ao meu lado nos momentos que mais precisei, sofrendo junto comigo nos momentos de angústia e cansaço, mas me servindo de palavras de incentivo e de amor. A minha família pelo apoio e por me incentivar a seguir sempre em frente mesmo ao cansaço exaustivo do dia a dia.

Agradeço a todos os professores que, ao longo desses quatro anos, proporcionaram aulas muito proveitosas e contribuíram com seus conhecimentos.

Especialmente, agradeço aos professores que me apoiaram para a elaboração do Trabalho de Conclusão, desde o projeto até sua conclusão. Muito obrigada professora Maria Elena Bueno por toda a sua calma e dedicação a me ajudar a finalizar cada tarefa, muitíssimo Obrigado.

À empresa que me concedeu prontamente as suas informações contábeis para a concretização do trabalho, principalmente ao senhor Plínio Adams que parou seus afazeres inúmeras vezes para me ajudar nos cálculos e explicar funcionamento de toda a empresa, obrigado por sua atenção e conhecimentos adquiridos por mim que foi de grande valia.

À Universidade de Passo Fundo, à coordenação do Curso de Ciências Contábeis, especialmente a equipe Campus Carazinho, por sempre estarem prontamente dispostos a ajudar.

Grata aos colegas que conheci ao longo do curso, pelo companheirismo, pela troca de experiência e amizade.

Aos meus amigos, pelo carinho, amizade, apoio, e principalmente pela compreensão, por eu não ter estado mais tão presente, pela falta de tempo, abdicando das suas companhias para a realização de meu sonho.

Enfim, agradeço a todas as pessoas que contribuíram de alguma forma para a conclusão desta etapa e para a concretização do meu sonho. Serei eternamente grata a todos por terem acreditado no meu potencial.

“Que os vossos esforços desafiem as impossibilidades, lembrai-vos de que as grandes coisas do homem foram conquistadas do que parecia impossível”.

CHARLES CHAPLIN

RESUMO

SILVA, Emanuele Santos da. **Cálculo de custos e Formação Preço de Venda na empresa XYZ Indústria de Implementos Agrícolas Ltda.** Carazinho, 2014. Trabalho de conclusão de curso (Curso Ciências Contábeis) UPF 2014.

Com a atual competitividade a qual as organizações são expostas, o grande desafio das indústrias é corresponder às necessidades e expectativas de seus clientes. A utilização de sistemas de custeio vem auxiliando os gestores no momento de definir estratégias e gerenciar os custos incorridos nos processos e atividades. Este trabalho teve como objetivo principal calcular os custos e formar o preço de venda de uma linha de produção, a fim de comparar com os valores praticados pela empresa, apresentando um sistema de custeio por absorção de uma forma simples, eficiente e adequada à realidade e necessidade da empresa, servindo como tomada de decisão. A metodologia utilizada no trabalho de conclusão foi a aplicada, descritiva, para um estudo de caso. Conclui-se ao final do trabalho que a empresa pode aprimorar os seus cálculos de custos e resultados dos produtos, por meio de comparação ao cálculo já utilizado pela empresa, com o sistema de custeio, pois a uma diferença de 23%, nos cálculos da empresa, a venda seria no valor de R\$ 4.400,00, já nas apurações deste trabalho a mesma linha poderia ser vendida pelo valor de R\$ 3.751,15. É necessário ainda para a empresa uma revisão da atual fórmula da apuração dos custos diretos e indiretos dos produtos, com intuito de não vender o produto com um valor superior ao que poderia vender, sem comprometer a lucratividade desejada.

Palavras-chaves: Sistemas de Custeio. Custeio direto e indireto. Tomada de decisão. Formação Preço de Venda.

LISTA DE QUADROS

| | |
|--|----|
| Quadro 1 - Número Máximo de horas á disposição por ano..... | 24 |
| Quadro 2 - Base para calculo do custo com pessoal..... | 25 |
| Quadro 3 - Numero de horas que o trabalhador oferece a empresa..... | 26 |
| Quadro 4 - Classificação dos Custos em Diretos e Indiretos..... | 30 |
| Quadro 5 - Taxa de Depreciação..... | 34 |
| Quadro 6 - Classificação dos Custos..... | 36 |
| Quadro 7 - Principais Vantagens e desvantagens Custo Variável..... | 41 |
| Quadro 8 – Diferença entre Custeamento Variável X Custeamento por Absorção..... | 42 |
| Quadro 9 - Elementos que compõem o Mark-up..... | 50 |
| Quadro 10 - Demonstração de Resultado com Mark-up..... | 51 |
| Quadro 11 - Estrutura do Mark-up..... | 53 |
| Quadro 12 - Exemplo do Mark-up multiplicador e Divisor..... | 54 |
| Quadro 13 - Matéria Prima utilizada para a Fabricação Linha BB | 69 |
| Quadro 14 - Mão Obra Direta por Setor..... | 70 |
| Quadro 15 - Rateio Mão de Obra Direta..... | 71 |
| Quadro 16 - Total de Custos Diretos..... | 71 |
| Quadro 17 - Custos Indiretos..... | 72 |
| Quadro 18 - Mão Obra Indireta..... | 73 |
| Quadro 19 - Depreciação..... | 73 |
| Quadro 20 - Rateio Depreciação..... | 74 |

| | |
|---|----|
| Quadro 21 - Total dos Custos Indiretos..... | 74 |
| Quadro 22 - Custos Totais..... | 75 |
| Quadro 23 - Mark-up-I Despesas e Margem de Lucro..... | 75 |
| Quadro 24 - Mark-UP II – Impostos Sobre as Vendas..... | 76 |
| Quadro 25 - Cálculo Preço de Venda..... | 77 |
| Quadro 26 - Comprovação do Preço de Venda..... | 77 |
| Quadro 27 - Comparação do Preço de Venda Praticado com o Proposto..... | 78 |

LISTA DE FIGURAS

| | |
|--|----|
| Figura 1: Coletas dos Dados para Informações..... | 20 |
|--|----|

SUMÁRIO

| | |
|---|------------|
| 1. INTRODUÇÃO..... | 13 |
| 1.1 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA | 14 |
| 1.2 OBJETIVOS | 15 |
| 1.2.1 Objetivo Geral | 15 |
| 1.2.2 Objetivos Específicos | 15 |
| 2. REFERENCIAL TEÓRICO..... | 15 |
| 2.1 CONTABILIDADE | 166 |
| 2.1.1 Finalidades da Contabilidade..... | 177 |
| 2.1.2 Aplicação da Contabilidade..... | 18 |
| 2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS | 18 |
| 2.2.1 Objetivos da Contabilidade de Custos..... | 21 |
| 2.3 CUSTOS COM MÃO DE OBRA | 22 |
| 2.3.1 Mão de Obra Direta | 23 |
| 2.3.2 Mão de obra Indireta..... | 26 |
| 2.4 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS | 27 |
| 2.4.1 Custos Diretos ou Primários | 28 |
| 2.4.2 Custos Indiretos | 29 |
| 2.4.3 Custos Fixos | 30 |
| 2.4.3.1 <i>Custos com Depreciação</i> | 32 |
| 2.4.4 Custos Variáveis | 3434 |
| 2.5 MÉTODO DE CUSTEIO | 377 |
| 2.5.1 Custeio por Absorção | 37 |
| 2.5.2 Custeio Variável | 39 |
| 2.5.3 Custo-Padrão | 42 |
| 2.6 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA | 44 |
| 2.6.1 Formação do Mark-Up | 48 |
| 2.6.2 Multiplicador Sobre os Custos (Mark-Up)..... | 49 |
| 2.6.3 Mark-Up e Estrutura da Demonstração de Receitas..... | 51 |
| 2.6.4 Determinação da Margem Desejada para o Mark-Up | 52 |
| 2.6.5 Como Calcular o Mark-Up | 52 |
| 2.7 APURAÇÃO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO | 55 |
| 2.8 PONTO DE EQUILÍBRIO..... | 57 |
| 2.8.1 Ponto de Equilíbrio Contábil em Unidades (PEC un.)..... | 58 |
| 2.8.2 Ponto de Equilíbrio Mix em Valor | 61 |
| 2.9 MARGEM DE SEGURANÇA OPERACIONAL..... | 62 |
| 3. METODOLOGIA..... | 63 |
| 3.1.CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA | 63 |
| 3.2 PLANO DE COLETA DE DADOS..... | 65 |
| 3.3 ANÁLISE E TRATAMENTO DOS DADOS | 66 |
| 3.4 VARIÁVEIS DE ESTUDO | 66 |
| 4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DE RESULTADOS..... | 67 |
| 4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA EM ESTUDO..... | 67 |
| 4.2.APURAÇÃO DOS CUSTOS DIRETOS | 68 |
| 4.2.1 Mercadorias e Insumos..... | 69 |
| 4.2.2 Mão de Obra Direta | 70 |

| | |
|--|-----------|
| 4.2.3 Tempo de Produção da Linha BB..... | 71 |
| 4.3 TOTAL DOS CUSTOS DIRETOS..... | 71 |
| 4.4 CUSTOS INDIRETOS..... | 72 |
| 4.4.1 Custos Indiretos Rateio..... | 72 |
| 4.4.2 Mão de Obra Indireta..... | 73 |
| 4.5 DEPRECIACÃO..... | 73 |
| 4.5.1 Rateio da Depreciação..... | 74 |
| 4.6 TOTAIS DOS CUSTOS INDIRETOS..... | 74 |
| 4.7 CUSTOS TOTAIS..... | 75 |
| 4.8 FORMAÇÃO PREÇO VENDA..... | 75 |
| 4.8.1 Mark-Up – Despesas e Margem de Lucro..... | 75 |
| 4.8.2 Mark-Up II – Impostos sobre Vendas..... | 76 |
| 4.8.3 Cálculos do Preço de Venda..... | 77 |
| 4.8.4 Comprovação do Preço de Venda..... | 77 |
| 4.8.5 Comparação de Preços de Vendas Proposto e Praticado..... | 78 |
| 4.8.6 Sugestões e Recomendações..... | 78 |
| 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS..... | 79 |
| REFERENCIAS..... | 81 |
| ANEXOS..... | 83 |
| ANEXO 1..... | 84 |
| ANEXO 2..... | 85 |
| ANEXO 3..... | 86 |
| ANEXO 4..... | 87 |

1. INTRODUÇÃO

Nesse capítulo encontra-se a contextualização do tema, identificação e justificativa do problema e os objetivos.

O Rio Grande do Sul é um dos Estados do Brasil que tem sua economia baseada essencialmente no ramo agrícola. A partir dos anos 50, quando se deu o início da industrialização no país, ocorreu grande dinamismo no setor. Surgindo, portanto, diversos tipos de indústrias, principalmente no setor agrícola, aquelas voltadas à produção de máquinas e implementos. Com o passar dos anos, a competitividade vai sendo cada vez mais significativa, gerando uma busca pela inovação e tornando as empresas mais competitivas entre si, fazendo com que se desenvolvam maiores e novas tecnologias e alternativas para obter maior produção. Este contexto, porém acaba por dificultar o gerenciamento de seus custos e assim afetando na hora de concluir sua formação de preços de vendas.

Conforme Megliorini, (2012, p. 18) “conhecer custos é uma condição essencial para “tocar” uma empresa, independente do tipo, comercial, indústria ou prestadora de serviços, seja ela do porte, pequeno, médio ou grande” (2012, p. 18). Ainda de acordo com o autor Megliorini, “o conhecimento e a arte de administrar são fatores determinantes do sucesso de qualquer empresa”.

Em razão disso, não se pode relegar o cálculo dos custos a um plano secundário, pois eles constituem ferramentas auxiliares da boa administração. Um bom sistema de custos inserido na empresa, além de ter um melhor controle nos gastos, aumenta a competitividade da empresa, e mesma passa responderem aos desafios da economia globalizada.

Para tanto, é imprescindível que as empresas busquem maneiras de gestão eficazes, para otimizar sua produção, com um baixo custo, buscando um equilíbrio

entre as receitas e despesas, tendo em vista que estes são os determinantes para o sucesso de qualquer empresa.

1.1 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA

O ambiente de competição, onde estão inseridos os empreendimentos é consequência da própria dinâmica de cada setor, assim como a economia brasileira. Com o método de custeio por absorção utilizada para os cálculos de produção de implementos agrícolas as empresas possuem mais facilidade de administrá-las e de empreender.

Qualidade, preço que satisfaça os consumidores e produtividade são os fatores preponderantes para que o empreendimento possa sobreviver e crescer. Bem como reduzir os custos de produção.

Segundo Crepaldi (1999, p. 16):

A contabilidade de custos faz parte da contabilidade gerencial ou administrativa e dispõe de técnicas que são aplicadas não somente às empresas indústrias, mas também a outras atividades, inclusive empresas públicas e entidades sem fins lucrativos, não estando restrita a formalidade legal da contabilidade geral.

Parte da caracterização dos princípios e métodos de custeio descrito na literatura em específico descreve a análise de uma implementação de cálculo de custos baseado na combinação de princípios e métodos. O método de custo por absorção e cálculo Mark-Up, possibilita além de obtenção do custo dos produtos uma variedade de informações que auxilie a gestão de pequenas e médias empresas.

O trabalho busca estudar a elaboração de custos na empresa citada, para assim obter a formação de preço de venda em uma linha de (semeadeira). Tal estudo tem por finalidade possibilitar a melhoria da qualidade das informações e, se aceito pela empresa, efetivamente auxiliar na definição de ações para incrementar o poder de competição dentre as empresas de implementos agrícolas.

Portanto este trabalho busca responder o seguinte questionamento: **Qual a contribuição da realização correta das apurações dos custos para a formação de preços, no gerenciamento das atividades da empresa XYZ Indústria de Implementos Agrícolas Ltda.?**

1.2 OBJETIVOS

A seguir apresentam-se os objetivos gerais e específicos que norteiam o presente trabalho de pesquisa.

1.2.1 Objetivo Geral

Apresentar custos e preços de venda de uma linha de sementeiras na empresa XYZ Indústria de Implementos Agrícolas Ltda., através do sistema de custeio por absorção.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Revisar a bibliografia referente ao tema escolhido;
- Mapear os serviços prestados pela empresa;
- Apurar os custos diretos e indiretos da linha em análise;
- Identificar as despesas operacionais e administrativas da empresa;
- Calcular o preço de venda para o estado do Rio Grande do Sul e Santa Catarina;
- Comparar os custos e preços de vendas praticados com os identificados pelo estudo;
- Apresentar sugestões;

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Neste momento demonstra-se a revisão bibliográfica, que foi alcançada através de pesquisa em obras de diversos autores, nas revistas, artigos e na internet, que conceituassem os campos de atuação da Contabilidade,

Conforme Kroetz (2007, p.39), neste item, o proponente deverá elaborar uma pesquisa bibliográfica contendo os vários enfoques teóricos que fundamentam a área do conhecimento que embasam a busca de soluções à problemática por ele definida no estudo.

2.1 CONTABILIDADE

Sabe-se que a contabilidade é uma ciência social que fornece varias informações, ajudando a empresas na hora da tomada de decisões, mostrando ao empresário qual é o resultado obtido no ano. Segundo Marion (2009), a contabilidade nos fornece o máximo de informações para tomada de decisões dentro e fora da empresa.

Conforme Iudícibus (2004, p. 35) não é impróprio dizer que a noção de conta e, portanto contabilidade seja talvez tão antiga quanto à origem dos Homo sapiens. Alguns historiadores fazem restaurar os primeiros sinais objetivos da existência de contas cerca de 2000 anos a.C. Muito antes disso o homem primitivo quando contava o numero de caça e de pesca, contando o seu rebanho, já estava praticando uma forma rudimentar de contabilidade.

O desenho do animal ou da coisa correspondia à natureza da utilidade que o homem primitivo tinha conquistado e guardara, os riscos que posteriormente

seguiam os desenhos da coisa ou objeto demonstrava a quantidade existente (SÁ, 1999, p. 55).

Iudícibus (2004) destaca ainda que em termos de entendimento da evolução histórica da disciplina, é importante reconhecer que infreqüentemente o estado – da-arte se adianta muito em relação ao grau de desenvolvimento econômico, institucional e social das sociedades analisadas em cada época.

Pizzolato (2000) diz que a contabilidade costuma ser chamada de linguagem de empresa, pois se trata de um sistema de coletar, interpretar, sintetizar e divulgar em termos monetários as informações sobre uma organização.

Segundo Pizzolato, (2000) existem duas famílias de usuários da informação contábil, os internos e externos. Usuários externos são aqueles legítimos interessados na vida das empresas, pois estas devem estar subordinadas aos interesses e objetivos da sociedade em que se inserem. No plano interno de operações de uma empresa essas informações contábeis devem ser obtidas e registradas de forma sistemática e meticulosa, tendo em vista as múltiplas utilizações a oferecer.

2.1.1 Finalidades da Contabilidade

Conforme Neves e Viceconti (2004, p. 52), a contabilidade é uma ciência que desenvolveu uma metodologia própria com finalidade de controlar o patrimônio das empresas, apurando o resultado das atividades das empresas e prestando informações as pessoas que tenham interesse na avaliação da situação patrimonial e do desempenho dessas entidades.

Segundo Müller (2007, p. 43), por definição a contabilidade é uma ciência que estuda o desenvolvimento do patrimônio de uma pessoa, de seus resultados e reflexos, sua evolução, sua gerencia e seu futuro, conceito que deve ser entendido amplamente, e não de modo restrito.

Gonçalves (2011, p. 30) destaca ainda, que a contabilidade tem por finalidade registrar os fatos e produzir informações que possibilitam ao titular do patrimônio o planejamento e o controle de sua ação.

Conforme isso se entende que a contabilidade é muito importante para as empresas, proporcionando um entendimento amplo das suas demonstrações, verificando onde pode ser melhorado e qual será o resultado no ano para ser planejado futuramente.

2.1.2 Aplicação da Contabilidade

A Contabilidade se aplica quando pode proporcionar aos seus usuários base segura às decisões, e através das informações geradas, obter compreensão da condição em que a Empresa se encontra analisar seu comportamento, seu progresso, riscos e oportunidades.

Os usuários incluem, entre outros, os integrantes do mercado de capitais, investidores, presentes ou potenciais, fornecedores e demais credores, clientes, financiadores de qualquer natureza, autoridades governamentais de diversos níveis, meios de comunicação, entidades que agem em nome de outros, como associações e sindicatos, empregados, controladores, acionistas ou sócios, administradores da própria Entidade, além do público em geral, essa informação se aplica por diferentes meios, como demonstrações contábeis, escrituração ou registros permanentes sistemáticos, documentos, livros, planilhas, listagens, prognósticos, descrições, críticas ou quaisquer outros utilizados no exercício profissional ou previstos em legislação. (CRCRS, 2006, p.74).

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A Contabilidade de custos deve atender principalmente a três funções dentro de uma organização, as quais são: determinar o lucro; controlar as operações; ajudar na tomada de decisões e para isso, apoia-se nos princípios da contabilidade geral de onde coleta todas as informações para estabelecer os custos unitários e totais dos produtos e serviços, bem como ajustar as operações objetivando alcançar uma atividade eficiente e lucrativa.

Conforme CRCSP (2000, p. 30) *apud* Vieira, Rossi e Poci (2003, p.36) a contabilidade de custos deve registrar os custos de operação de um negócio, como os dados da produção e das vendas, para assim a administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção e de distribuição, por unidade, ou pelo total, para um, ou para todos os

produtos fabricados, ou serviços prestados e os custos de outras funções do negócio, com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa.

Segundo Martins (2006, p. 12) com o aumento de competitividade na maioria dos mercados, seja industrial, comerciais e serviços é relevante quando da tomada de decisões, o conhecimento dos custos para determinar se dado produto é rentável; ou não rentável, se é possível reduzi-lo, assim a contabilidade modernizada vem criando sistemas de informações de custos que podem ser armas para o controle e tomada de decisões gerenciais.

Conforme Leone (2008, p.21):

A Contabilidade de Custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dado, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais.

Contabilidade de custos deve registrar os custos de operação de um negócio, como os dados da produção e das vendas, para assim a administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção.

Segundo Leone (2008, p.22), “a contabilidade de custos age como um arquivo de dados e informações para as necessidades de tomada de decisão de todos os tipos, estando a disposição para formulação das principais políticas da organização”.

A figura 1 demonstra como a Contabilidade de custos pode fornecer relatórios com informações para os diversos níveis administrativos.

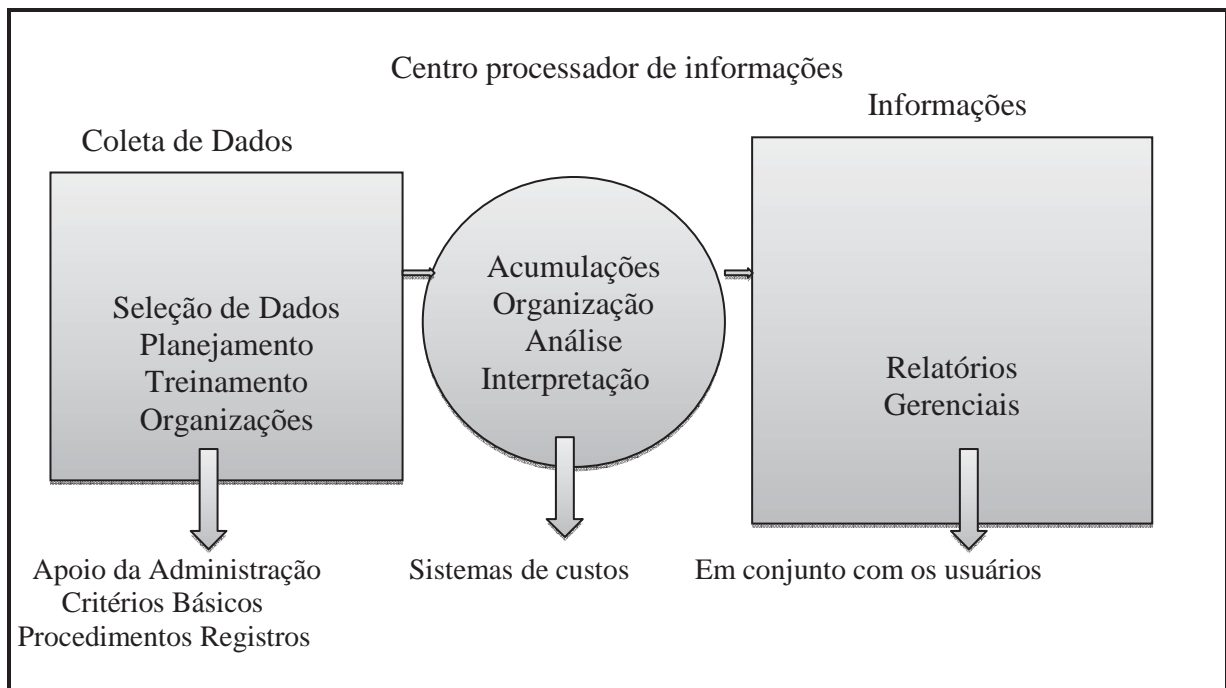


Figura 1: Coletas dos Dados para Informações

Fonte: Leone (2008, p.23)

Bruni e Famá (2004, p.24): afirmam que a contabilidade de custos é um processo ordenado de princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operação de um negócio. Assim com as informações coletadas das operações e das vendas, a administração pode empregar os dados contábeis e financeiros para estabelecer os custos de produção e distribuição, unitários ou totais, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados, além dos custos das outras diversas funções do negócio, objetivando alcançar uma operação racional, eficiente e lucrativa.

A contabilidade de custos é um ramo da Contabilidade que se destina a fornecer em diversos níveis, informações que possam fundamentar o planejamento o desempenho, o controle das operações visando auxiliar nas decisões que possam reduzir custo, objetivando maiores resultados.

2.2.1 Objetivos da Contabilidade de Custos

O objetivo da contabilidade de custos é servir de apoio aos gestores para administrar com informação por ela gerada, para proporcionar e determinar menores custos no desenvolvimento das atividades, e através de um planejamento e controle da comercialização de seus produtos e serviços, decidir as soluções necessárias na busca de maiores resultados.

Segundo Kroetz e Vieira (2007, p.3) especificamente a Contabilidade de custos objetiva:

Avaliação de estoques; Atendimento das exigências fiscais; Determinação do resultado; Planejamento; Formação do preço de venda; Controle gerencial; Avaliação de desempenho; Controle operacional; Análise de alternativas; Estabelecimento de parâmetros; Obtenção de dados para orçamentos; Tomada de decisão.

A contabilidade de custos abrange todos os segmentos em que se divide a empresa ajudando os administradores em suas funções de planejamento, controle e tomada de decisões.

Já Leone (2008) descreve como objetivo da contabilidade de custos a atuação sobre a empresa, produtos, serviços, os componentes operacionais e administrativos que compõem uma estrutura funcional e sua estrutura objetiva (normalmente setores ligados ao segmento industrial e ao segmento comercial que, numa empresa típica constituem suas atividades substantivas), os seus segmentos de distribuição, as atividades especiais, sobre planos alternativos, programas e promoções.

Com a atual concorrência no mercado globalizado, é fundamental para qualquer gestor obter o máximo de informações em um menor tempo possível, para tomar decisões controladas e precisas em relação a seus produtos e serviços.

Martins (2006) nos relata que a contabilidade de custos tem duas funções relevantes: no auxílio ao controle e na ajuda às tomadas de decisões, e no que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão, e de acompanhar a comparação com os valores anteriormente definidos. Assim seu papel consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito 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 etc.

A contabilidade de custos é uma ferramenta que fornece informações a diversos níveis gerenciais, os quais devem compreender o processo, para sugerir melhorias em cada nível até o final, e com isso possibilitar redução de custos em segmentos operacionais e administrativos, visando maiores resultados para a entidade.

Para uma boa gestão de custos, é importante conhecer alguns conceitos básicos da Contabilidade de Custos.

Gastos: 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).

Investimentos: Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s).

Despesas: Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.

Perdas: Bem ou serviço consumidos de forma anormal involuntária. Custos: Gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços, conforme Martins (2006)

2.3 CUSTOS COM MÃO DE OBRA

Quando se conhece o valor da mão de obra aplicada no produto por medição, ela é Direta, se existir rateio ou estimativa configura-se para efeito contábil Indireta.

Conforme Bonfim e Passarelli (2006, p.57):

A mão de obra é composta por todo trabalho aplicado diretamente na execução do produto, ou de suas partes e componentes, seja esse trabalho especializado ou não. Por exemplo, o trabalho do tecelão para fabricação do tecido, o trabalho das costureiras na confecção dos vestuários, etc.

Ainda conforme o autor (2006) a mão-de-obra inclui além dos custos relativos ao chão da fábrica, que podem ser diretamente ou indiretamente relacionados com o produto, também as despesas ligadas às áreas de administração e comercial e às demais áreas da empresa.

2.3.1 Mão de Obra Direta

A mão-de-obra Direta é o tempo utilizado no processo de produção, e de forma direta, se haver ociosidade por qualquer motivo, o tempo que deixou de atribuir a determinado produto será considerado mão de obra indireta.

Segundo Martins (2006): só poder ser considerada como Mão de obra direta o tempo realmente utilizado no processo de produção. Se não for ligado diretamente o produto, esse tempo ocioso deixa de ser classificado como Mão de obra Direta. Por exemplo, houve uma ociosidade, como falta de material, de energia, quebra de máquina etc., dentro de limites normais, esse tempo não utilizado será transformado em custo indireto para rateio à produção. Se por outro lado, tais fatos ocorrerem de forma anormal e os valores envolvidos forem muito grandes, será esse tempo transferido diretamente para perda do período (como no caso de greve prolongada, grandes acidentes etc.).

O suporte no processo de controle de horas é o documento de registro do tempo gasto para desempenhar a atividade.

Segundo Bonfim e Passarelli: (2006, p.70).

O primeiro documento de suporte do processo contábil da mão de obra direta é o cartão ou documento de registro do tempo gasto. O cartão ou registro deverá indicar o setor responsável pela execução do serviço.

No Brasil, o custo horário da mão de obra direta é integrado pelo valor contratual e encargos sociais.

Sendo assim ao se optar pela inclusão dos encargos sociais no próprio montante da Mão de obra Direta, precisa-se calcular para cada empresa o valor a ser atribuído por hora de trabalho. Sabe-se que decorre da legislação e do contrato de trabalho os repousos semanais remunerados, as férias, o 13º salário, a contribuição ao INSS, remuneração dos feriados, as

faltas abonadas, além de vários outros direitos garantidos por acordos ou convenções coletivas de trabalho das diversas categorias profissionais. Uma mais fácil de calcular esse valor é verificar o gasto que cabe à empresa por ano letivo e dividi-lo pelo número de horas em que o empregado efetivamente se encontra à sua disposição. Martins (2006)

Para fins de exemplo está calculado e demonstrado uma jornada máxima de trabalho permitida pela Constituição que é de 44 horas semanais, sem horas extras, no caso a semana é de seis dias sem compensação do sábado, ficando a jornada máxima diária de:

| |
|--|
| $44 / 6 = 7,3333$ horas que equivalem a 7 horas e 20 minutos |
|--|

Pode-se estimar o número máximo de horas que um trabalhador pode oferecer a empresa:

Quadro 1 exemplifica o número máximo de horas à disposição, por ano.

| | |
|--|---------------|
| Numero total de dias por ano | 365 dias |
| (-) Repouso Semanais Remunerados (*) | 48 |
| (-) Férias | 30 |
| (-) Feriados | 12 |
| (=) N Máximo de dias a disposição empregador | 275 dias |
| X jornada máxima diária (em horas) | 7,3333 horas |
| (=) Número Máximo de horas a disposição por ano | 2.016,7 horas |
| (*) deduzidas quatro semanas já computadas nas férias. | |

Quadro 1: Número Máximo de horas à disposição por ano

Fonte: Martins (2006, p.135)

Para calcular custo da mão de obra direta, é preciso calcular o valor a ser atribuído por hora de trabalho, baseado na legislação e no contrato de trabalho.

Conforme Vieira (2008 p.18-19): Mão de obra direta é aquela relativa ao colaborador que trabalha diretamente sobre o produto em elaboração, desde que seja possível a mensuração de quem executou o trabalho, sem necessidade de qualquer apropriação indireta ou rateio. Para este cálculo é preciso calcular o valor a ser atribuído por hora de trabalho,

baseado na legislação e no contrato de trabalho. São direitos do trabalhador: repouso semanal remunerado, férias, 13º salário, contribuição para o INSS, remuneração dos feriados, faltas abonadas, FGTS, e outros garantidos por acordos ou convenções coletivas de trabalho das diversas categorias profissionais.

No quadro 2 a demonstração dos dados que contemplam o custo de mão de obra por parte da contratante e, no quadro 3 o número de horas que um contratado oferece para a empresa.

Quadro 2: Base para Cálculo do Custo com Pessoal

| DESCRIÇÃO | VALORES |
|-------------------------------------|---------|
| Salário Base | |
| (+) Adicionais | |
| (+) Insalubridade ou Periculosidade | |
| SUBTOTAL | |
| (+) Provisão 13º salário | |
| (+) provisão de Férias | |
| (+) Provisão 1/3 s/ Férias | |
| SUBTOTAL | |
| (+) FGTS | |
| (+) INSS | |
| (+) Outros | |
| (+) Previsões | |
| TOTAL DE CUSTO C/ MOD | |

Quadro 2: Base para calculo do custo com pessoal

Fonte: Vieira (2008, p.19)

O quadro 2 apresenta a base que é utilizada para calculo do custo com pessoal.

Quadro 3: Número de horas que o trabalhador oferece à empresa

| | |
|--|--|
| Nº total de dias no ano ou mês | |
| (-) Repouso semanais remunerados | |
| (-) Férias | |
| (-) Feriados | |
| (=) Nº máximo de dias à disposição do empregador | |
| (x) jornada máxima diária (em horas) | |
| (=) Nº máximo de horas à disposição por ano ou mês | |

Quadro 3: Número de horas que o trabalhador oferece a empresa

Fonte: Martins *apud* Vieira (2008, p.19)

É importante a empresa munir-se de sistemas de controle de ponto e registro automático de início e término de ordens, que possibilita saber quanto tempo cada empregado trabalhou por dia diretamente e em quais produtos, e comparando as horas produtivas e não produtivas com o controle de entradas e saídas do funcionário na empresa.

Conforme Martins (2006, p.142):

A Mão de obra Direta é normalmente um custo variável, pois só se caracteriza como Direta a que foi efetivamente utilizada na produção. Os tempos não trabalhados deixam normalmente de fazer parte da Mão de obra Direta, tornando-se Custos Indiretos para rateio a os produtos. Fazem parte da taxa de Mão de obra Direta, todos os encargos sociais, férias, 13º salário, descanso remunerado, feriados etc.; a taxa deve ser global, mesmo que alguns pequenos erros existam na previsão desses itens. Mas é obrigatório que o mesmo tratamento seja dado pela Contabilidade financeira para se evitar distorções.

No custo variável só se é caracterizado como direta o que é alocado direto na produção.

2.3.2 Mão de obra Indireta

Envolve gastos não ligados diretamente no processo de elaboração do produto ou serviço.

Segundo Vieira (2008, p.21):

Se for necessário rateio sob qualquer critério para distribuir o custo da mão-de-obra, devemos classificá-la como indireta. Considera-se mão de obra indireta todo o trabalho que não pode ser perfeitamente identificado como pertencente a determinado produto.

Todo trabalho que não esta alocado diretamente no produto classifica-se como Mão de obra indireta.

Segundo Leone (2008, p.58-59), “o custo indireto como aquele item que precisa de um critério de rateio para sua identificação ao produto ou objeto cujo custeio é desejado”.

De acordo Martins (2006, p.49), com respeito à mão-de-obra:

Entendemos então o que seja Direta ou Indireta; aquela diz respeito ao gasto com pessoal que trabalha e atua diretamente sobre o produto que esta sendo elaborado; a outra Indireta é relativa ao pessoal de chefia, supervisão ou ainda atividades, que apesar de vinculadas à produção, nada tem de aplicação direta sobre o produto: manutenção, prevenção de acidentes, Contabilidade de Custos, programação e controle de produção etc.

A diferenciação dos custos em diretos e indiretos é necessária para calcular de forma real o custo de qualquer produto ou serviço, podendo verificar a rentabilidade individual e eficiência dos vários setores que envolvem o seu processo dentro da empresa.

2.4 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Além de seu agrupamento em Diretos e Indiretos, os custos basicamente dividem-se em Fixos e Variáveis, que visam identificar a relação entre o valor total de um custo e o volume de atividade numa unidade de tempo.

Conforme Martins (2006, p.49):

Além de seu agrupamento em diretos e indiretos, os custos podem ser classificados de outras formas diferentes. É a que leva em consideração a relação entre o valor total de um custo e o volume de atividade numa unidade de tempo. Divide basicamente os custos em Fixos e Variáveis.

Na Contabilidade de Custos existem vários tipos de custos, tantas quantas forem às necessidades gerenciais, o contador de custos estabelece e prepara tipos que vão atender as diferentes finalidades da administração.

De acordo com Bruni e Famá (2004,) os sistemas, formas e metodologias aplicadas no controle e gestão de custos podem ser classificados em função da forma de associação dos custos aos produtos elaborados. A variação dos custos em relação ao volume de produtos fabricados, em relação aos controles exercidos sobre os custos, em relação a alguma relação específica e em função da análise do comportamento passado.

2.4.1 Custos Diretos ou Primários

Os custos diretos são aqueles diretamente incluídos no cálculo do produto ou serviço e que podem ser facilmente identificados, como os materiais diretos e a mão de obra direta.

De acordo com Bruni e Famá (2004, p.31):

São aqueles diretamente incluídos no cálculo dos produtos. Consistem nos materiais diretos usados na fabricação do produto e mão-de-obra direta. Apresentam a propriedade de serem perfeitamente mensuráveis de maneira Objetiva. Exemplos: pó químico, salários dos operários etc.

Com a devida identificação do custo, fica alocado cada gasto correspondente ao produto analisado.

Custos diretos são gastos facilmente apropriáveis às unidades produzidas, ou seja, são aquelas que podem ser identificados como pertencentes a este ou àquele produto. Por sua natureza, características próprias e objetividade de identificação no produto são imputadas por medições objetivas ou por controles individuais como ficha técnica do produto, sem a necessidade de rateios. Correspondem aos gastos específicos do produto ou serviço, esses gastos não ocorrem, (WERNKE, 2001, p.13).

É provável constatar os custos diretos que podem ser apropriados aos produtos, porém deve haver uma medida de consumo, como quilogramas de materiais consumidos, embalagem utilizada, horas de mão de obra trabalhadas, com isso será encontrado o custo exato do produto final.

2.4.2 Custos Indiretos

Custo indireto, são gastos que não podem ser atribuídos de forma direta, somente através de critérios de rateio, são gastos que a empresa tem para exercer atividades no geral e não relacionadas diretamente ao produto ou serviço.

Segundo Wernke (2001, p.14):

Custos indiretos são gastos que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento ou atividade operacional, e caso sejam atribuídos aos produtos, serviços ou departamentos, serão mediante critérios de rateio. No caso industrial, são os custos que ocorrem dentro do processo de produção, mas para serem apropriados aos produtos requerem o uso de rateio (são artifícios usados para distribuir os custos que não se consegue determinar com objetividade segurança a quais produtos se referem). São os gastos que a empresa tem para exercer suas atividades, mas que não tem relação direta com um produto ou serviço específico, pois se relacionam com vários produtos ao mesmo tempo. Exemplo o aluguel da fábrica, em que são produzidos diversos produtos em conjunto. Para atribuir uma parcela do custo com aluguel fabril aos produtos é necessário ratear por um critério específico.

Quando for necessário usar qualquer fator de rateio para apropriar e não obter medição direta fica o custo incluído como indireto.

Conforme Bruni e Fama (2004, p.31) “Custos indiretos necessitam de aproximação, isto é, algum critério de rateio, para serem atribuídos aos produtos. Exemplos: seguros, alugueis da fábrica, supervisão de diversas linhas de produção”.

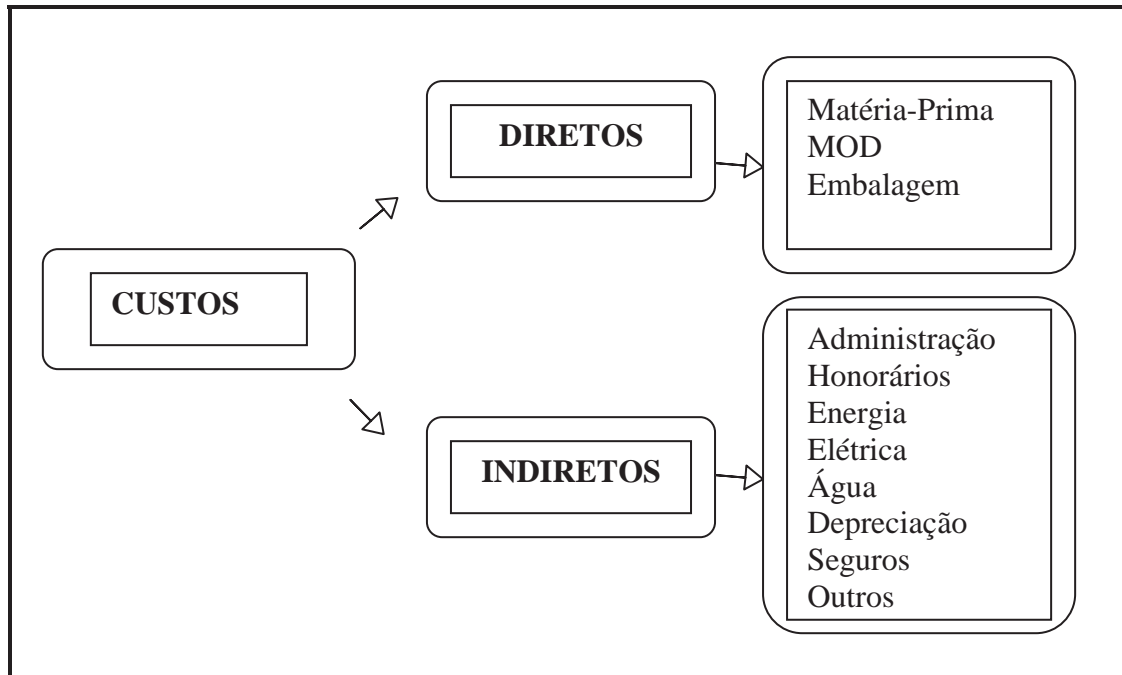
Os custos indiretos dificilmente podem ser identificados diretamente com o produto, com o setor etc., uma vez que exista diversificação de produtos ou serviços no mesmo estabelecimento.

Segundo Bomfim e Passarelli (2006, p.195):

É essencial ter um padrão de medida que permita algum grau de controle da eficiência das operações. O sistema de custo que melhor se adapta a essa finalidade é o sistema de ordem de produção. Esse sistema não só atenderá à elaboração dos orçamentos individuais referentes a cada serviço, como também atuará como sistema de custo de controle, fornecendo as informações detalhadas das mercadorias vendidas e das despesas operacionais por trabalho executado.

Dentre as classificações, os custos podem ser Diretos (ligados diretamente ao produto ou serviço), Indiretos (atribuídos em forma de rateio).

Segundo Vieira (2008, p.12) a classificação dos custos em Diretos e Indiretos:



Quadro 4 :Classificação dos Custos em Diretos e Indiretos
Fonte: Vieira (2008, p.12)

2.4.3 Custos Fixos

Os Custos fixos são aqueles que em determinado período de tempo e em certa capacidade instalada, não variam continuam os mesmos, independente do volume de atividade da empresa.

De acordo com Bruni e Famá (2004, p.32) “São custos que não variam, qualquer que seja o volume de atividade da empresa. Existem mesmo que não haja produção”. Podem ser agrupados em:

Custo fixo de capacidade- custo relativo às instalações da empresa, refletindo a capacidade instalada da empresa, como depreciação, amortização etc.;

Custo fixo operacional- relativo à operação das instalações da empresa, como seguro, imposto predial etc. Exemplos clássicos de custos fixos podem ser apresentados por meio dos gastos com alugueis e depreciações independentemente dos volumes produzidos, os valores registrados com ambos os gastos serão os mesmos.

Pode-se ainda destacar que a natureza de custos fixos ou variáveis está associada aos volumes produzidos e não ao tempo. Se uma conta de telefone, por exemplo, apresentam

valores diferentes todos os meses, porém não correlacionados com a produção, esses gastos devem ser classificados como fixos – independentemente de suas variações mensais. Os custos fixos possuem uma característica interessante: são variáveis quando calculados unitariamente em função das economias em escala.

Os custos fixos incluem as despesas operacionais do negócio, se esse for de serviços, devem estar refletidas no orçamento inicial fornecido ao cliente.

Conforme Bomfim e Passarelli (2006, p.193-194) “Para os resultados de cada serviço contratado, quando encerrados, poder ser apropriadamente determinados, é imperativo que um sistema de contas de controle seja mantido”.

- Vendas,
- Mão de obra,
- Compras e outras despesas.

A conta de compras deve ser separada por atividade, de forma a permitir uma melhor aplicação dos custos. A questão concernente ao tratamento contábil dos serviços em execução não é tão complexa neste tipo de atividade como o é nas atividades industriais. Isto porque, em sua maioria, os serviços são executados rapidamente.

A prática aceitável é não antecipar lucros de serviços ainda em execução, a não ser no caso de serviços de grande escala, cujos resultados (receitas e custos), considerados significativos, tenham já ocorrido em sua maior parte. Neste caso usa-se uma proporção para fins de apuração do resultado até aquele determinado período.

O custo fixo mantém-se constante, mesmo existindo oscilação na atividade desempenhada pela empresa.

Em relação aos custos fixos Wernke (2001, p.14), relata que:

São aqueles gastos que tendem a se manter constantes nas alterações de atividades operacionais, independentemente do volume de produção. São os custos que têm seu montante fixado não em função de oscilação na atividade, ou seja, sem vínculo com o aumento ou a diminuição da produção. Esses custos permanecem no mesmo valor independentemente da quantidade produzida. Relaciona-se com a capacidade instalada que a empresa possui e seu valor independe do volume de produção, existindo independentemente de a empresa estar produzindo ou parada.

Pode-se dizer que os custos fixos não têm vínculo com o aumento ou diminuição da produção, comercialização e prestação de serviços, permanecendo no mesmo valor independentemente movimentação das atividades do negócio.

2.4.3.1 Custos com Depreciação

A depreciação é a diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste do uso podendo ser considerada como custo ou despesa.

Segundo Basso (2000, p.180), “quando corresponder á perda do valor dos direitos que tem por objeto bens físicos, sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência”

A diminuição da importância do valor de um bem imobilizado pode ser registrada como custo ou despesa.

De acordo com Contadez (2009, p.5):

Regulamento do Imposto de Renda artigo. 305, a depreciação poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente a diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal.

“A Depreciação é o valor depreciável, amortizável e exaurível é o custo de um ativo, menos o seu valor residual”, (CRCRS, 2006, p.299).

Conforme Basso (2000, p.180), “existem vários métodos de depreciação consagrados pela prática, cujo uso depende da oportunidade e da finalidade dos cálculos da depreciação – se são para fins contábeis ou para fins gerenciais”.

Segundo Basso (2000, p.181-183):

Antes de escolher o método de depreciação mais conveniente, é preciso encontrar o valor do elemento a ser depreciado. A fixação desse valor leva em conta o valor residual do bem, que é o seu valor revenda quando já tiver sido sucateado. O valor residual deve ser calculado como um percentual do valor atual corrigido. Trata-se então de definir esse percentual de valor residual, para diminuído do valor corrigido do bem, e encontrar o seu valor a deprecia.

Os métodos de depreciação mais utilizados são:

a) **Método das quotas constantes ou linha reta** – considera que o bem tem um desgaste constante mês a mês, ano a ano – dentro da vida útil estimada, o qual é representado pela fórmula:

$$\text{Depreciação anual} = \frac{\text{Custo corrigido (-) Valor Residual}}{\text{Número de anos da vida útil}}$$

b) **Método das unidades produzidas** - pressupõe a existência de informações adicionais, como a capacidade de produção da máquina ou equipamento ao longo de sua vida útil estimada.

$$\text{Taxa de Depreciação Anual} = \frac{\text{Número de unidades estimadas de produção}}{\text{Número de unidades produzidas no ano}}$$

c) **Método de horas trabalhadas** – baseia-se nas horas estimadas de vida útil do bem, geralmente fornecidas pelo fabricante da máquina ou equipamento, e é expresso pela fórmula:

$$\text{Taxa de depreciação Anual} = \frac{\text{Número de horas estimadas de trabalho}}{\text{Número de horas de trabalho no ano}}$$

O saldo da conta Depreciações é transferido, juntamente com as demais despesas do período, para a apuração do resultado, enquanto que a conta Depreciação Acumulada permanece com o saldo da contabilização da depreciação e vai acumulando as depreciações dos diversos períodos em que o bem estiver no patrimônio da entidade, até que complete cem por cento de depreciação.

A taxa de depreciação corresponde o percentual de depreciação a ser lançado na escrituração entidade como custo ou despesa operacional, será definido com base no tempo de vida útil dos bens, nas taxas de depreciação vigentes, e observando a dedução do valor residual.

O quadro nº 5 demonstra a taxa anual de depreciação e a vida útil esperada para os bens, de acordo com a legislação do imposto de renda.

| Bem | Taxa anual depreciação | Prazo de vida útil |
|----------------------------|------------------------|--------------------|
| Imóveis | 4% | 25 anos |
| Instalações | 10% | 10 anos |
| Máquinas e Equipamentos | 10% | 10 anos |
| Móveis e Utensílios | 10% | 10 anos |
| Veículos | 20% | 5 anos |
| Computadores e Periféricos | 20% | 5 anos |

Quadro 5: Taxa de Depreciação

Fonte: Contadez (2009)

O valor residual é o valor pelo qual se conseguiria vender o bem após o seu prazo de vida útil dentro da empresa (depois de totalmente depreciado).

Valor residual de um ativo é o valor estimado que a entidade obterá com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil, (RESOLUÇÃO CFC Nº1.177/09-NBC T 19.1).

Valor estimado que a empresa irá adquirir com a venda do bem, deduzidas despesas.

2.4.4 Custos Variáveis

Neste método são alocados os produtos que variam de acordo com o volume de produção. É utilizado para fins gerenciais, fornecendo ferramentas que auxiliam no processo de gerenciamento da empresa.

Segundo Bruni e Famá (2004, p. 32), “os custos variáveis, seu valor total altera-se diretamente em função das atividades da empresa. Quanto maior a produção, maiores serão os custos variáveis”.

Em relação aos custos variáveis Wernke (2001, p.14), relata que:

São os que diretamente relacionados com o volume de produção ou venda. Quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais. São os valores consumidos ou aplicados que têm seu crescimento vinculado à quantidade produzida pela empresa. Têm seu valor determinado em função de oscilações na atividade da empresa, variando de valor na proporção direta do nível de atividades.

Na atividade de serviços normalmente os custos variáveis incluem os custos primários de material e mão-de-obra.

Conforme Bomfim e Passarelli (2006, p.194): nos custos variáveis, o custo das mercadorias vendidas do Demonstrativo de Resultado deve refletir os custos primários: Materiais e mão de obra, somente dos serviços completados, consistentes com as receitas relatadas no mesmo período.

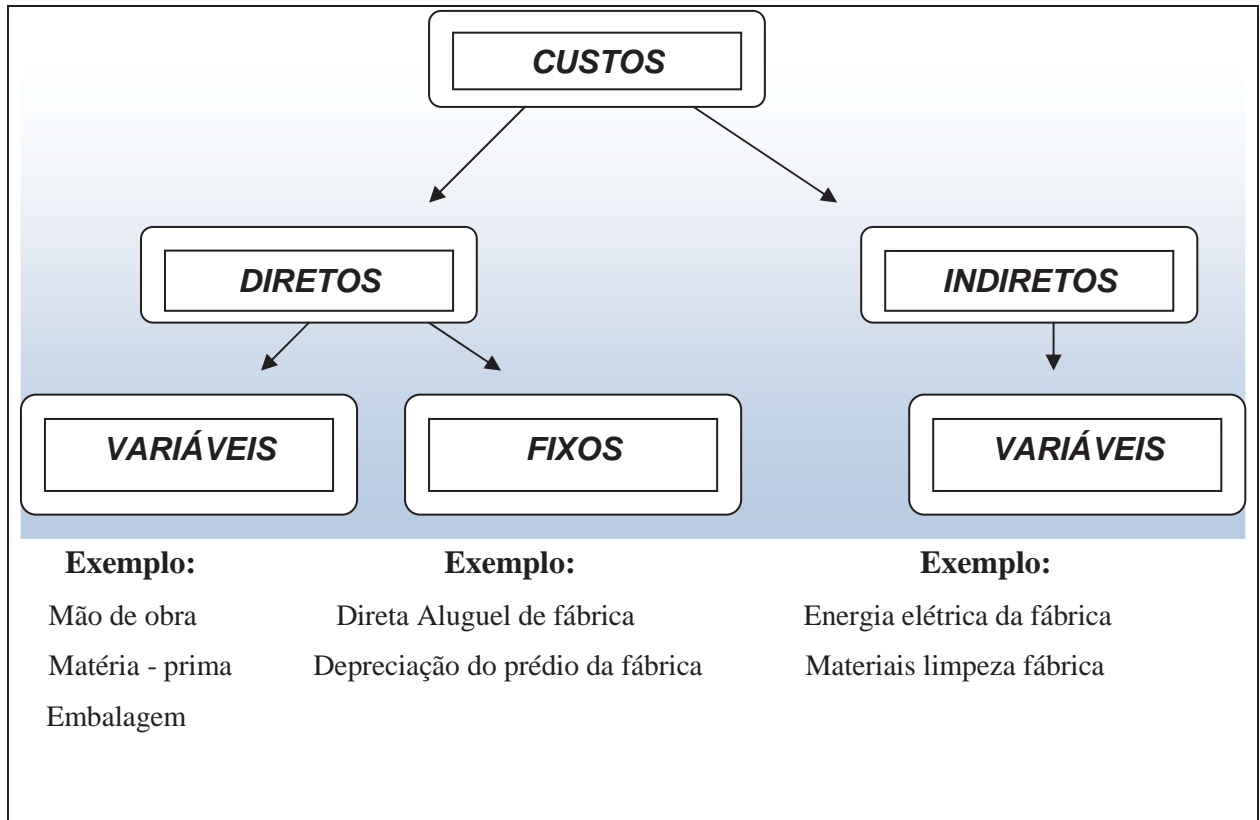
O estoque de materiais disponíveis ao final do período: (no armazém, na loja ou nos locais de prestação de serviço) deduzido do total das compras e acrescido ao estoque inicial do período, é usado para determinar o custo das mercadorias ou materiais consumidos nos serviços executados durante esse mesmo período.

Ainda conforme Bomfim e Passarelli (2006, p.194):

Para determinar o custo de mão de obra nos trabalhos completados, usa-se o saldo da conta de salários diferidos no começo e no fim do período. Soma-se o custo de toda mão-de-obra paga durante o período e, dessa soma, se deduz o total da conta de salários diferido no início e o total pendente diferido no final do período. A mão de obra pendente é o total de mão de obra paga ou reservada no final do período, referente aos trabalhos em processo de execução e não faturados até o final do período.

Outros custos variáveis (como transporte, encargos sociais, etc.) são tomados por estimativa na elaboração do orçamento preparado para o cliente, de forma que, quanto maior o trabalho, maior parcela de alocação dessas despesas variáveis receberá, além da alocação dos outros custos fixos operacionais.

Os custos, além de serem diretos e indiretos, classificam os diretos em variáveis e os indiretos em fixos e variáveis. Conforme Vieira (2008, p.14) segue a classificação dos custos.



Quadro 6:Classificação dos Custos

Fonte: Vieira (2008, p.14)

Neste sentido, a figura demonstra que os gastos classificados em custos podem ser diretos ou indiretos, quando classificados para fins contábeis. Estes custos, ainda podem ser classificados em fixos e variáveis, para fins de gestão, sendo que os custos diretos normalmente são variáveis e os indiretos podem ser tanto fixos quanto variáveis.

Portanto, pode-se dizer que os custos diretos são classificados como custos variáveis. De forma que se o custo se identifica com o produto ou serviço que o consumiu, e tem condições de ser medido, de saber o quanto se gastou ele será direto.

Os custos indiretos são os que não se tem o conhecimento de quanto se gasta para comercializar um produto ou executar um serviço. Todos os custos indiretos se classificam em fixos e variáveis, os custos fixos são aqueles que sabemos o valor total no mês, eles não apresentam variações, os custos variáveis serão determinados conforme o consumo. Tanto os

custos indiretos fixos, quanto os custos indiretos variáveis, precisam de critérios de rateio para serem alocados aos produtos e serviços.

2.5 MÉTODO DE CUSTEIO

Método diz respeito à forma pela qual se chega a um determinado resultado, sendo que custeio é o método usado para apropriação dos custos. Os métodos de custeio existentes são: Custeio por absorção (utilizado para integração custos com a contabilidade), custeio variável ou direto (utilizado para a gestão), custeio padrão, ABC, RKW.

2.5.1 Custeio por Absorção

O método de custeio por absorção respeita os Princípios Fundamentais de Contabilidade, é aceito pela legislação comercial e pela legislação fiscal, sendo o mais usado no Brasil.

Conforme Bomfim e Passarelli (2006, p. 422):

Há diversos sistemas de custeio e critérios de avaliação da produção e dos estoques, sendo que, dentro dos princípios fundamentais de contabilidade, consagrado pela Lei n 6.404/1976, pelo Decreto n 3000 e parecer Normativo n6/1979m o método de custo real por absorção é o indicado. Isto significa que devem ser adicionados ao custo de produção todos os custos relativos á produção, quer sejam diretos ou indiretos.

Todo custo que envolver diretamente ou indiretamente a sua fabricação deve ser alocado a ele, independente de ser considerado fixo ou variável.

Segundo Leone (2008, p.242):

Custeio por absorção é aquele que se faz debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais. O próprio nome do critério é revelador dessa particularidade, ou seja, o procedimento é fazer com que cada produto ou serviços absorva parcela dos custos diretos e indiretos, relacionados à fabricação.

No custeio por absorção é possível atribuir parte dos custos indiretos ao produto em fabricação através de critérios de rateio.

De acordo com Wernke (2001, p. 20):

O custeio por absorção é empregado quando se deseja atribuir um valor de custos ao produto, atribuindo-lhe também uma parte de custos indiretos. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos, de forma direta e indireta mediante critérios de rateios.

O método de custeio por absorção segue os Princípios da Contabilidade aceitos no Brasil.

Segundo Martins (2008, p. 37):

Define custeio por absorção como sendo um método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade geralmente aceitos. Consistem na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos aos produtos ou serviços feitos.

Conforme Leone (2000, p. 78), Martins (2001) e Bruni e Famá (2004), *apud* Vieira (2009, p.9) método de custeio por absorção possui as seguintes características, vantagens e desvantagens.

Principais características do custeio por absorção, segundo Leone (2000), Martins (2001) e Bruni e Famá (2004, p. 45), *apud* Vieira (2009, p.9):

- Engloba os custos totais: fixos, variáveis, diretos e indiretos;
- Primeiro alocamos os custos indiretos nos centros de custos (auxiliares e produtivos);
- Depois alocamos os centros de custos para os produtos;
- Os custos indiretos fixos (CIF) acabam transferindo-se, contabilmente, para a conta de estoques de produtos acabados;
- É útil nas empresas que têm processo de produção pouco flexível e poucos produtos;
- Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de produção.

Segundo Vieira (2009, p. 9), o método de custeamento por absorção é falho em muitas circunstâncias como instrumento gerencial de tomada de decisão, porque tem como premissa básica os “rateios” dos chamados custos fixos, que, apesar de aparentarem lógicos, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas.

Principais vantagens do custeio por absorção, segundo Leone (2000), Martins (2001) e Bruni e Famá (2004), *apud* Vieira (2009, p.9):

Atende à legislação fiscal e deve ser usado quando a empresa busca o uso do sistema de custos integrado à Contabilidade;

- Considera o total dos custos por produto;
- Forma custos para estoques;
- Permite a apuração dos custos por centros de custos, quando os custos forem alocados aos departamentos de forma adequada, possibilitam o acompanhamento do desempenho de cada área;

Principais desvantagens do custeio por absorção, segundo Leone (2000), Martins (2001) e Bruni e Famá (2004), *apud* Vieira (2009, p.9):

- Pode elevar artificialmente os custos de alguns produtos;
- Não evidencia a capacidade ociosa da entidade;
- Os critérios de rateios são sempre arbitrários, portanto nem sempre justos.

2.5.2 Custeio Variável

O método de custeio variável assume grande importância na análise de decisões relacionadas a custo e preços, é uma ferramenta auxilia dos gestores para a tomada de decisões. Somente os custos identificados com os produtos ou serviços vendidos devem ser apropriados. No comércio o custo variável refere-se somente ao custo da mercadoria que será vendida.

Conforme Leone (2008, p. 390-391):

O custeamento variável é um critério usado para acumular os custos de qualquer objeto ou segmento da empresa. Normalmente, o custeamento variável é aplicado ao sistema de acumulação de custos das operações fabris. O critério pode ser empregado quando o contador desejar determinar o custo de qualquer outro segmento da empresa que não seja o da produção. O custeamento variável pode ser aplicado a qualquer sistema de determinação de custos. Ele oferece vantagens quando aplicado ao sistema de custeio por ordens de produção, por processo, pela responsabilidade e, sobretudo, quando a estes sistemas é articulado o sistema de custos estimados ou padronizados.

O sistema de custeio direto ou variável prevê uma apropriação de caráter gerencial, e considera somente os custos variáveis do produto vendido, sendo que os fixos ficam afastados e são avaliados como despesas do período.

De acordo Wernke (2001, p. 29):

Este método considera apenas os custos variáveis de produção e de comercialização do produto ou serviço como matéria-prima, mão-de-obra direta, serviços de terceiros aplicados ao produto, tributos sobre vendas, comissões de venda etc. Os demais gastos são transferidos para a apuração do resultado como despesas, sem serem apropriados aos produtos fabricados.

É possível por meio da identificação do custo variável, proceder uma análise gerencial em função do grau de participação de cada componente de custo no valor global da operação ou produto, Vieira (2003, p.6).

Conforme Vieira (2003, p.5):

Uma característica importante deste método de custeio é a troca do conceito de apuração do lucro bruto pela apuração da margem de contribuição do período contábil. Por meio da margem de contribuição obtida pela empresa deverão ser cobertos todos os custos fixos apropriados no período contábil, identificando-se, assim, o resultado operacional da empresa sem o diferimento de custos fixos pelos produtos acabados em estoques ou através daqueles em processo de fabricação.

No sistema de custeio variável existem vantagens e desvantagens em adotar esse método de custeio, entre eles citados abaixo.

Destacam-se, no quadro nº 7, as vantagens e desvantagens deste método:

| Principais Vantagens | Principais Desvantagens |
|---|--|
| a) Destaca o custo fixo (que independe do processo fabril); | a) No caso dos custos mistos (custos que têm uma parcela fixa e outra variável) nem sempre é possível separar objetivamente a parcela fixa da parcela variável. b) Não é aceito pela auditoria externa das entidades que tem capital aberto e nem pela legislação do imposto de renda, bem como por uma parcela significativa de Contadores, pois fere os princípios fundamentais de contabilidade, em especial aos princípios de realização de receitas, de confrontação e da competência. Estes princípios estabelecem que os custos associados aos produtos só possam ser reconhecidos na medida em que são vendidos, já que, somente quando reconhecida a receita (por ocasião da venda), é que devem ser deduzidos todos os sacrifícios necessários à sua obtenção (custos e despesas). Como o custeio variável admite que todos os custos fixos sejam deduzidos do resultado, mesmo que nem todos os produtos sejam vendidos, ele violaria tais princípios; |
| b) Não ocorre a prática do rateio, por vezes errôneo; | |
| c) Evita manipulações; | |
| d) Fornece o ponto de equilíbrio; | |
| e) Enfoque gerencial; | |
| f) Os dados necessários para a análise da relação custo/volume/lucro são rapidamente obtidos; | |
| g) É totalmente integrado com o custo padrão e orçamento flexível. | |
| | c) O valor dos estoques não mantém relação com o custo total; |
| | d) Isoladamente, não se aplica para formação do preço de venda |

Quadro 7 : Principais Vantagens e desvantagens Custo Variável

Fonte: Leone (2000), Martins (2001) e Wernke (2001) *apud* Vieira (2009, p.12-13)

O custeio variável por não atender as exigências da legislação, age como instrumento gerador de informações para melhor orientar no processo gerencial.

Destacam-se, no quadro nº 8, as Diferença entre Custeamento variável X Custeamento por absorção

| Custeamento variável | Custeamento por absorção |
|---|---|
| Classifica os custos em fixos e variáveis | Não há preocupação por essa classificação |
| Classifica os custos em diretos e indiretos | Também classifica os custos em diretos e indiretos |
| Debita o segmento, cujo custo está sendo apurados, apenas os custos que são diretos ao segmento e variáveis em relação ao parâmetro escolhido como base. | Debita o segmento, cujo custo está sendo apurados, os seus custos diretos e também os custos indiretos através de uma taxa de absorção. |
| Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de vendas. | Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de produção. |
| É um critério administrativo, gerencial, interno. | É um critério legal, fiscal, externo. |
| Aparentemente sua filosofia básica contraria os preceitos geralmente aceitos na contabilidade, principalmente os fundamentos de “regime de competência”. | Aparentemente, sua filosofia básica alia-se aos preceitos contábeis geralmente aceitos, principalmente do “regime de competência”. |
| Apresenta a Contribuição Marginal – diferença entre as receitas e os custos diretos e variáveis do segmento estudado. | Apresenta a Margem Operacional – diferença entre as receitas e os custos diretos e variáveis do segmento estudado. |
| O custeamento variável destina-se a auxiliar, sobretudo, a gerencia no processo de planejamento e tomada de decisões. | O custeamento por absorção destina-se a auxiliar a gerência no processo de determinação da rentabilidade e de avaliação patrimonial. |
| Como o custeamento variável trata dos custos diretos e variáveis de determinado segmento, o controle da absorção dos custos da capacidade ociosa não é bem explorado. | Como o custeamento por absorção trata dos custos diretos e indiretos de determinado segmento, sem cogitar de perquirir se os custos são variáveis ou fixos, apresenta melhor visão para o controle da absorção dos custos da capacidade ociosa. |

Quadro 8:Diferença entre Custeamento Variável X Custeamento por Absorção

Fonte: Leone (2008, p.405)

2.5.3 Custo-padrão

O custo-padrão determina o que cada produto ou serviço deveria custar em condições normais de atividade, comparando com o que efetivamente ocorreu no processo de seu desenvolvimento.

De acordo com Bruni e Famá (2004, p.171):

Custo padrão – estabelecido com mais critério, representa o que determinado produto deveria custar, em condições normais de eficiência do uso do material direto, da mão-de-obra, dos equipamentos, de abastecimento do mercado fornecedor e da demanda do mercado consumidor. O principal objetivo da utilização do sistema de custeio-padrão consiste no controle dos custos, realizado com base em metas prefixadas para condições normais de trabalho. No custo-padrão, é possível apurar os desvios do realizado em relação ao previsto, identificar as causas dos desvios, adotar providências corretivas e preventivas de erros, que permitem a melhoria do desempenho.

Com uma análise mais profunda e minuciosa, os gestores encontram nas informações do custo padrão formas mais seguras para determinar seus preços de produtos e serviços.

Segundo Bomfim e Passarelli (2006, p. 211): A diferença entre o custo-padrão é a profundidade de análise e a qualidade técnica dos esforços postos em prática para o desenvolvimento das informações. São baseados em estudos de tempo e métodos, análise da capacidade de produção e do comportamento dos fatores que determinam preços de bens e serviços.

Já os custos estimados são derivados de projeções baseadas na experiência histórica dos custos reais e geralmente envolvem médias de desempenhos passados. Envolvendo mais análise operacional e estudo mais aprofundado dos fatores que afetam as operações da empresa, os custos-padrão oferecem medidas mais seguras para a valorização dos produtos e para controle da organização.

O custo-padrão determina o que cada produto ou serviço deveria custar em condições normais de atividade, comparando com o que efetivamente ocorreu no processo de seu desenvolvimento.

“A mais eficaz forma de se planejar e controlar custos é a partir da institucionalização do Custo-Padrão, que tanto pode ser usado com o Custeio por Absorção como com o Variável,” (MARTINS, 2008, p.315).

Segundo Martins (2008, p. 315), define Custo-padrão como sendo um:

Custo-padrão corrente. Este diz respeito ao valor que a empresa fixa como meta para o próximo período para um determinado produto ou serviço, mas com a diferença de levar em conta as deficiências sabidamente existentes em termos de qualidade de materiais, mão-de-obra, equipamentos, fornecimento de energia etc. É um valor que a empresa considera difícil de ser alcançado, mas não impossível.

É possível dizer que o Custo-padrão é uma técnica - auxiliar, pois tem como objetivo fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido.

2.6 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Um dos fatores mais relevantes em uma empresa é determinar o preço de venda, que deve levar em consideração o mercado, o custo do produto e o lucro desejado, possibilitando que seja o preço certo, e que satisfaça o mercado consumidor, bem como dono do negócio.

Conforme Vieira (2009, p. 27):

O processo de determinação de preços de venda deverá merecer a atenção da alta administração da empresa dado importância que o assunto representa, inclusive em termos de obtenção de resultados, grau de retorno do investimento, fatia de mercado desejado pela empresa e demais fatores de caráter empresarial. As decisões de preços são diretamente dependentes do volume de vendas, do grau de eficiência do mix em termos de resultado direto, do nível de despesas de vendas e administrativas, bem como das necessidades financeiras para o atendimento do volume de operação projetada.

A determinação de preços de vendas de produtos e serviços é uma tarefa complexa e precisa de técnicas adequadas, e pessoal especializado para assegurar a rentabilidade satisfatória no desempenho do negócio.

Conforme Bomfim e Passarelli (2006, p. 446), com base nos dados de custos do produto a ser estimado e na política de lucros da empresa, definem-se um preço preliminar. Normalmente, a composição desse preço é feita acrescentando-se um determinado percentual ao custo apurado para o produto. Esse percentual conhecido como Mark-up - via de regra inclui, além de tributos como ICMS, o IPI e o PIS/COFINS, uma parcela para cobertura de despesas não diretamente atribuíveis ao produto (como despesas de vendas, administrativas e financeiras) e o nível de lucro pretendido.

Quando se utiliza o sistema de custeio direto, o Mark-up deve compreender, ainda, um fator destinado à absorção das despesas fixas de fabricação. Esse preço preliminar é analisado em função das condições do mercado, do que se conhece a respeito da mais provável estratégia de produto e de preços dos principais concorrentes, do poder de compra dos possíveis consumidores do produto e de outros fatores relevantes que possam afetar o desempenho das vendas se o preço preliminarmente definido vier a ser praticado.

Ainda Bomfim e Passarelli (2006, p. 563) relatam que:

o essencial do procedimento e controle aplicados pelas empresas comerciais aplica-se também a qualquer empresa prestadora de serviços e, assim, a determinação do preço e venda é parte integrante desse processo.

Para se chegar preço venda no comércio e na prestação de serviços, deve-se verificar o custo total de aquisição da mercadoria e obter demais informações, (impostos e despesas, com venda e a margem de lucro desejada) para formar o índice Mark-up, e aplicar sobre o custo, ou seja:

Para determinar custo total de aquisição mercadorias e serviços verifica-se:

Valor unitário na NF

(+) IPI

(-) ICMS

(+) Fretes (seguros)

(=) custo aquisição da mercadoria

Para determinar a participação do total das despesas com o total do faturamento mensal:

Totais despesas mensais

Faturamento mensal (Precisa ser utilizado a média de 6 meses no mínimo)

Com base no custo de compra, mais a participação das despesas com vendas, mais os impostos, taxas e margem de lucro, passa-se a formar o Mark-up que será o indicador para a formação do preço de venda orientativo. Em resumo a fórmula é:

Mark-up = Impostos + despesas + Margem lucro = valor =índice Mark-up

Com o índice do Mark-up aplica-se a fórmula sobre o custo apurado e obtêm-se o preço de venda orientativo, sendo a fórmula:

$$PV = \frac{\text{Custo}}{\text{Mark-up}}$$

Mark-up

Pode-se dizer que o preço define a quantidade vendida, ou seja, quanto menor o preço maior a venda e vice-versa.

Segundo Vieira (2009, p. 27-28):

No tocante a relação existente entre o preço fixado e o volume obtido em termos de vendas efetivadas deve-se ter sempre presente um princípio básico em preços que determina:

- a) quanto maior o preço de venda de um produto – um número menor de unidades será comprado;
- b) Quanto menor o preço de venda de um produto – um número maior de unidades será comprado.

Existem varias etapas a serem seguidas para uma melhor determinação e formação de preços que após definidos merecem acompanhamento contínuo.

Conforme Bomfim e Passarelli (2006, p. 434): a formação de preços de produtos e serviços passa, normalmente, pelas seguintes etapas:

- Baseando-se nos custos e no objetivo de lucros da empresa, define-se o preço ideal do bem a ser formado. Esse preço ideal é inicialmente denominado de “preço preliminar”.
- Esse preço preliminar é comparado com o chamado preço máximo admitido pelo mercado, estimando-se para ambos (preço preliminar e preço de mercado), os respectivos volumes de vendas.
- Alternativas de preços e correspondentes vendas e lucros são analisadas, escolhendo-se por fim a alternativa que representar mais lucrativa combinação preço-venda, ou a que melhor atender os objetivos delongo prazo da empresa.
- Caso nenhuma das alternativas consideradas se revele satisfatória, decisões relativas á modificação ou ao cancelamento do produto ou a adoção de um custo-meta a ser perseguido deverão ser tomadas.

- Uma vez implementado um preço de venda, monitora-se de forma contínua os seus efeitos sobre o faturamento da empresa. O procedimento de acompanhamento contínuo dos preços de venda.

- Os tributos incidentes sobre as vendas do produto ou serviço apreçado são de vital importância na determinação dos preços de venda, já que o seu valor integra o montante a ser desembolsado pelo comprador desse produto ou serviço.

Nem sempre é possível praticar apenas o preço formado pelos métodos de formação de preços, pois eles precisam ser adequados ao mercado e permitir retorno do capital investido.

De acordo com Bruni e Famá (2004, p. 323):

Além dos custos, o processo de formação de preços está ligado às condições do mercado, ao nível de atividade e à remuneração do capital investido. Dessa forma, o cálculo do preço de venda deve chegar a um valor que permita trazer à empresa a maximização dos lucros, a manutenção da qualidade, atender aos anseios do mercado àquele preço determinado e melhor aproveitar os níveis de produção.

As condições que conduzem à formação dos preços podem ser mencionadas por meio das seguintes características:

- a) forma-se um preço base;
- b) 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.;
- c) testa-se o preço às condições do mercado, considerando-se as relações custo-volume-lucro, além de aspectos econômicos e financeiros;
- d) fixa-se o preço mais apropriado com condições diferenciadas para atender a volumes diferentes, prazos não uniformes de financiamento de vendas, descontos para financiamentos (prazos concedidos) mais curtos, comissões sobre vendas para cada condição.

Aos gestores cabe observar e analisar toda situação que envolve seu produto e serviço além de custos, à concorrência passa a ser fator decisivo na conquista de espaços e as estratégias devem levar em conta todo e qualquer fator que possa influenciar na demanda de seus produtos.

Conforme Martins (2008, p. 218):

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

A formação de preços com base em custos é muito usado pelas empresas, através dos métodos de custeio por Absorção e Variável etc., sobre o qual agrega-se um índice (mark-up), que deve cobrir os gastos não incluídos no custo, os tributos e comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado pelos gestores.

2.6.1 Formação do Mark-Up

Conforme Bernardi (2007, p. 164):

Apresentaremos a definição de mark-up, que no dicionário técnico contábil português-inglês significa “remarcar para cima” e segundo o dicionário Accounting: the language of business, de Sidney Davidson et al., mark-up é “um valor original adicionado ao custo. Usualmente expresso como um percentual do preço de venda. Refere-se também a um aumento sobre um preço de varejo originalmente estabelecido.

Segundo Bernardi (2007, p. 164), “o Mark-up pode então ser definido como um índice ou percentual que irá adicionar aos custos e despesas, o que não significa que deva ser aplicado linearmente a todos os bens e serviços”.

Padoveze (2004, p. 432), “define mark-up, como um multiplicador sobre o custo dos produtos, mas que é obtido de relações percentuais sobre o preço de venda”.

De acordo com Ribeiro (2009, p. 510), “denomina-se taxa de marcação (mark-up multiplicador ou mark-up divisor) o indicador que, aplicado sobre o custo unitário de fabricação de um produto, resulta no preço de venda do referido produto”.

O mark-up representa a porcentagem que a empresa pretende auferir de lucro, incluso os custos variáveis, as despesas e os custos fixos, menos o custo da fabricação.

Segundo Bernardi (2007, p. 26):

Administrar em um ambiente de economia global em que o preço é um assunto de maior relevância, e é igual a somatória dos custos, lucros e despesa ($P=CLD$), mas o mercado tem outra filosofia que dita o preço, dessa forma o lucro é igual ao preço aceito menos o custo e a despesa.

Segundo Bernardi (2007, p. 130):

É um método básico e elementar no qual, com base na estrutura de custo e despesa e do lucro desejado, aplica-se um fator, marcador ou multiplicador, formando-se o preço. Desta forma, o preço cobrirá todos os custos, despesa, impostos e terá como residual o lucro das vendas desejado.

Para a empresa obter lucro é preciso ter em mente o preço que o mercado está disposto a pagar e diminuir seus custos de despesas, pois o mercado já não absorve qualquer preço

2.6.2 Multiplicador Sobre os Custos (Mark-Up)

O Mark-up é um multiplicador dos custos dos produtos, os custos variáveis, despesas, impostos e margem de lucro em que são determinados percentuais sobre o preço de vendas.

Conforme Cavalcante e Silva (2007, p. 69): “o Mark-up I é aplicado sobre o custo de produção e sobre o resultado encontrado é aplicado o mark-up II, obtendo-se o preço de venda”.

No quadro nº 9, abaixo serão apresentados os elementos que compõem o Mark-up, como despesas administrativas, comerciais, outras despesas operacionais – assistência técnica, engenharia-, custo financeiro e outros.

Mark-up I – despesas e margem de lucro

- a) Despesas administrativas;
- b) Despesas comerciais;
- c) Outras despesas operacionais (assistenciais técnicas, engenharia);
- d) Custo financeiro de produção e vendas; e) Margem de lucro desejada.

Mark-up II – Impostos sobre venda

- ICMS
- PIS
- COFINS

Quadro 9: Elementos que compõem o Mark-up.

Fonte: Padoveze (2006, p. 314)

Segundo Cavalcante e Silva (2007, p. 69):

Pode ser utilizado mark-up I e mark-up II. No mark-up I, são considerados uma margem de lucro desejada pela empresa, as despesas sobre as vendas e todos os itens em percentuais sobre vendas. Já no mark-up II, são considerados, conforme cita a metodologia de cálculo, os impostos sobre venda dos serviços.

Para a formação adequada do preço de venda, os dois tipos de mark-up devem ser levados em conta, pois um trata dos impostos incidentes nas vendas e o outro trata das despesas e custos.

2.6.3 Mark-Up e Estrutura da Demonstração de Receitas

Para extrair o Mark-up da estrutura da demonstração de resultado, os custos dos produtos vendidos devem ser separados. Conforme Padoveze (2006, p. 315):

O mark-up I parte dos custos industriais, e o multiplicador adotado determina o preço de venda antes dos impostos sobre a venda. Esse preço de venda cobre, além do custo industrial, as despesas operacionais, o custo financeiro e a margem de lucro desejada. O mark-up II parte do preço de venda sem impostos, para obter o preço de venda com impostos – preço que interessa ao cliente e deve constar da lista de preços.

No próximo quadro o Mark-up e a demonstração de resultado.

| | |
|--|--------------|
| Receita Operacional Bruta (Preço de Venda com Impostos) | 120,00 |
| (-) Impostos sobre a venda | (20,00) |
| = Receitas Operacionais Líquidas 100,00 | |
| (preço de Venda sem Impostos) | |
| (-) Custos dos produtos vendidos (Custo industrial por absorção) | (60,00) |
| Materiais diretos | 25,00 |
| Mão - de - obra direta | 8,00 |
| Mão – de- obra indireta | 12,00 |
| Despesas gerais | 8,00 |
| Depreciação | 7,00 |
| = Lucro Bruto | 40,00 |
| (-) Despesas Operacionais e Financeiras | (28,00) |
| Comerciais | 12,00 |
| Administrativas | 0,00 |
| Financeiras | 6,00 |
| = Lucro Líquido antes dos Impostos sobre o Lucro | 12,00 |
| (-) Imposto sobre o Lucro* | (4,08) |
| = Lucro Líquido após os Impostos sobre o Lucro | 7,92 |

*No Brasil, os impostos sobre o lucro são: a) Imposto de Renda, com alíquota básica de 15% mais adicional de 10% para lucros anuais superiores a \$ 240.000 no ano; b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com alíquota de 9%. A alíquota efetiva para a maior parte das empresas tributadas pelo lucro real aproxima-se, então, de 34%.

Quadro 10– Demonstração de Resultado com Mark-up

Fonte: Padoveze (2006, p. 315)

Neste exemplo o Mark-up I seria de 1,6667.

Na DRE evidencia o Mark-up logo abaixo da CPV, onde demonstra os custos separadamente, ficando mais fácil compreendê-lo.

2.6.4 Determinação da Margem Desejada para o Mark-Up

A empresa, ao determinar a margem de lucro desejada, leva em consideração a rentabilidade sobre o capital investido e a lucratividade das vendas sobre o giro do ativo.

Determinar a margem de lucro através do método conhecido como Dupont é uma ótima estratégia para a rentabilidade do negócio, conforme Padoveze (2006, p. 322):

A margem desejada a ser aplicada nos preços de venda formados pelo custo deve ser resultante da rentabilidade desejada sobre o capital investido. Esse conceito é expresso pela fórmula de análise da rentabilidade, denominada método Dupont, que converge os elementos de lucratividade das vendas com o giro do ativo.

Modelo do método Dupont segundo Padoveze (2006, p. 30).

Rentabilidade do ativo= lucro operacional / ativo operacional

Segundo Padoveze (2005, p. 434) “a análise da geração da margem de lucro é denominada Método Dupont, pois foi disseminada por esta empresa norte-americana no início do século XX”.

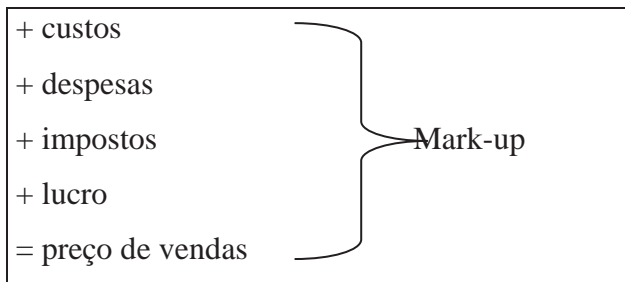
Através da metodologia para a utilização da margem desejada o empresário precisa conhecer a rentabilidade do investimento, e os produtos que possuem o maior ou menor giro, assim fica mais fácil definir o percentual do Mark-up que melhor se adapta a cada produto.

2.6.5 Como Calcular o Mark-Up

Apresentaremos a forma de calcular o Mark-up, os elementos que o compõem e os métodos de cálculo.

Segundo Bernardi (2007, p. 165), a somatória para a formação de preço, os elementos que compõem a estrutura é a seguinte:

No quadro nº 11 podemos ver como se estrutura o Mark-up:



Quadro 11- Estrutura do Mark-up

Fonte: Bernardi (2007, p. 165).

Os Mark-up de marcação são (divisor ou multiplicador) conhecidos como “ponto de marcação”

Exemplo:

Preço = custo x mark-up (multiplicador) ou

Preço = custo / mark-up (divisor)

Para chegar ao número correto do Mark-up é necessário calcular o valor tendo como base diversas questões.

Os especialistas afirmam que é necessário ficar atento aos valores praticados no mercado para que se possam definir as mudanças corretas. Alguns consultores explicam que estes valores precisam de vigilância constante, uma vez que qualquer modificação nos custos e nos percentuais dos impostos irá refletir diretamente no preço de venda que, se não for reajustado, fará com que o lucro diminua.

No quadro nº 12 será demonstrado um exemplo do Mark-up onde incidem todos os custos, impostos, despesas e o lucro. Também serão apresentados o Mark-up divisor e o multiplicador, através de fórmulas que possibilitarão melhor entendimento:

| | |
|--------------------------|--------|
| Suponha-se | % |
| PREÇO | 100,00 |
| ICMS | 18,00 |
| PIS/ COFINS | 4,65 |
| Comissões | 2,50 |
| Despesas Adm. | 6,00 |
| Lucro antes dos impostos | 20,00 |
| Total | 51,15 |

$$100\% - 51,15\%$$

$$\text{Mark-up divisor} = \frac{\quad}{100} = 0,4885$$

$$\text{Mark-up multiplicador} = \frac{1}{0,4885} = 2,0470829$$

Nesta estrutura, um Mark-up de 2,04708291 é suficiente para gerar um lucro de 20% sobre a venda e não 104%, como poderiam supor-se incorretamente.

Numa mercadoria de custo \$1,00, o preço de venda seria de \$2,05 e o lucro de 20% de \$2,05, ou \$0,41, o que representa 41% sobre o custo, e não 104%.

RESULTADO DA VENDA

| | | |
|---------------|---------------|--------------|
| Vendas | \$ 2,05 | (100%) |
| Custo | \$1,00 | (48,85%) |
| ICMS | \$0,37 | (18%) |
| PIS / Cofins | \$ 0,09 | (4,65%) |
| Comissões | \$0,05 | (2,5%) |
| Despesas adm. | \$0,13 | (6%) |
| Lucro | \$0,41 | (20%) |

Algebricamente, o Mark-up multiplicador pode ser assim expresso:

$$\text{CUSTO X} \left[\frac{1}{1 - \frac{\% \text{ DESPESAS} + \% \text{ LUCRO}}{100}} \right]$$

Quadro 12 – Exemplo do mark-up multiplicador e divisor.

Fonte: Bernardi (2007, p. 166).

Através deste exemplo fica mais evidente o modo correto de apropriação dos custos, despesas e impostos, mas os administradores devem estar sempre atentos a futuros reajustes e

particularidades quanto a esses itens, que podem sofrer algumas alterações com as leis em vigor.

2.7 APURAÇÃO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

A margem de contribuição é o valor com que cada unidade contribui para o pagamento dos custos e despesas fixas e formar lucro, pode ser unitária quando a contribuição é por unidade ou total quando sua contribuição decorre de diversos produtos.

Conforme Vieira (2008, p.39): 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.

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

Martins relata (2006, p.178) “que Margem de contribuição é a diferença entre a receita e a soma de custos e despesas variáveis e que ela tem a grande virtude de tornar mais clara esta situação”.

Conforme Martins (2006, p. 179):

Margem de contribuição por unidade, é a diferença entre o preço de venda e o Custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz á empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputado sem erro.

Na avaliação financeira de produtos o estudo da margem de contribuição é um instrumento importante, evidenciando que no curto prazo o produto deve deixar uma parcela positiva (receita menos os custos variáveis) e no longo prazo deve gerar um valor maior para cobrir seus custos fixos de produção e gere uma contribuição para cobrir custos fixos comuns além de deixar sobras para empresa.

Conforme Bomfim e Passarelli (2006, p.283), a margem de contribuição é de suma importância e uma ótima ferramenta na avaliação das características financeiras de um produto existente ou mesmo de um novo produto. Em geral o preço de venda de um determinado produto deve pelo menos cobrir os seus custos diretos, ou seja, todos os produtos devem ter margem de contribuição positiva.

A margem requerida, geralmente, depende do tempo de vida esperado desse produto:

- No curto prazo, os produtos existentes devem pelo menos deixar uma margem de contribuição positiva (receita menos os custos variáveis).
- No longo prazo, as receitas de um produto existente devem cobrir não somente os custos variáveis, mas também os custos diretos fixos em geral. No curto prazo, o total dos custos diretos não pode ser completamente compensado. Conclui-se que em longo prazo, um produto deve gerar receitas que cubram os seus custos fixos de produção e gerem uma contribuição para cobrir os custos fixos comuns, além de deixar sobras para a empresa.

O estudo da margem de contribuição é um elemento essencial que auxilia os gestores na tomada de decisões em curto prazo.

Segundo Wernke (2001, p. 42-44):

A margem de contribuição é o valor resultante da venda de uma unidade, após deduzidos os custos e despesas variáveis associados ao produto comercializado. Tal valor contribuirá para pagar os custos fixos da empresa e gerar lucro.

Segundo o mesmo autor as vantagens e limitações da margem de contribuição são as seguintes:

- É um instrumento para avaliar a viabilidade de aceitação de pedidos em condições especiais;
- Ajudam a administração a decidir que produtos devem merecer maior esforço de venda ou colocados em planos secundários ou simplesmente tolerados pelos benefícios de vendas que possam trazer a outros produtos;
- São essenciais para auxiliar os administradores a decidirem se um segmento produtivo deve ser abandonado ou não;

- Podem ser usadas para avaliar alternativas quanto a reduções de preços, descontos especiais, campanhas publicitárias especiais e uso de prêmios para aumentar o volume de vendas;
- A margem de contribuição auxilia os gerentes a entenderem a relação entre custos, volume, preços e lucros, fundamentando tecnicamente as decisões de venda;
- Basear o cálculo dos preços de venda somente com dados da margem de contribuição pode resultar em valores que não cubram todos os custos necessários para manter as atividades a longo prazo;
- É útil para tomada de decisões de curto prazo, mas pode levar o administrador a menosprezar a importância dos custos fixos.

2.8 PONTO DE EQUILÍBRIO

O Ponto de Equilíbrio proporciona o conhecimento do volume que precisa ser vendido para não ter prejuízo e a partir de quando começa a ter lucro.

Segundo Bruni e Fama (2001, p.49):

Em determinadas ocasiões, o gestor necessita saber qual o volume de atividades é o suficiente para que a empresa não tenha prejuízo. Ou, ainda, qual o nível de produção (ou venda) deve ser atingido para que a empresa alcance o lucro desejado pelos acionistas. O ponto equilíbrio representa o nível de vendas em que a empresa opera sem lucro ou prejuízo. Ou, seja o número de unidades vendidas no ponto de equilíbrio é o suficiente para a empresa pagar seus custos fixos e variáveis, sem gerar lucro.

De acordo com Wernke (2001, p.50), “dependendo da necessidade da empresa ou gestor, o ponto de equilíbrio possibilita adaptação que supere as informações gerenciais não possuídas”.

O Ponto de Equilíbrio é o nível da atividade onde os custos se igualam as receitas não gerando lucro e nem prejuízo.

Conforme Leone (2008, p.447), “o Ponto de Equilíbrio é o ponto da atividade da empresa em que não há lucros nem prejuízos o ponto de Equilíbrio pode ser calculado matematicamente”.

$$PE = \frac{\text{Custo fixo total}}{\text{Margem contribuição unitária}}$$

Entende-se que o Ponto de Equilíbrio é onde níveis do custo de produção e de vendas se empatam, não havendo nem lucro e nem prejuízo, e que a situação está equilibrada entre as despesas totais e os custos totais em relação as suas receitas totais. Podendo com isso identificar o volume de unidades necessárias para suprir os gastos fixos, e a partir deste nível passa a ter um nível credor ou devedor, dependendo da decisão de operar acima ou baixo desse ponto.

Segundo Wernke (2001, p.50-55) conforme a necessidade da empresa ou do gestor, o ponto de equilíbrio possibilita adaptações que suprem as informações gerenciais não possuídas. Elas vão originar os tipos de ponto de equilíbrio distintos, que irão se ajustar às diversas situações de planejamento das atividades da empresa. Exemplo: alguns casos são necessários pontos de equilíbrio em valor e em outras situações é recomendável a determinação do ponto de equilíbrio em unidades.

As diversas variantes de ponto de equilíbrio são elaboradas com a retirada de alguns fatores (custos e despesas) da fórmula de cálculo, com a introdução do valor do lucro que se pretende atingir ou inserção de pagamentos a serem efetuados no período analisado. Em ambos os casos podem ser calculados em valor e unidade.

2.8.1 Ponto de Equilíbrio Contábil em Unidades (PEC un.)

Definição do numero de produtos (peças, metros, quilos etc.) que serão fabricados e vendidos para que o resultado seja zero (não haja lucro nem prejuízo). Para determinar tal quantidade, divide-se o valor total dos custos fixos (\$) pelo valor da margem de contribuição unitária (\$). Assim, cada produto vendido ira cobrir, com sua margem de contribuição unitária, uma parte dos custos fixos totais da empresa.

A fórmula para cálculo, segundo Wernke (2001, p.50 a 55)

$$\text{PEC un.} = \frac{\text{Custos fixos (\$)}}{\text{Margem Contribuição unitária (\%)}}$$

1-Ponto equilíbrio Contábil com valor (PEC valor)

O ponto de equilíbrio contábil em valor (PEC valor) representa qual o valor mínimo (em \$) que deve ser vendido para que a empresa não tenha prejuízo nem lucro.

$$\text{PEC valor} = \frac{\text{Custos fixos (\$)}}{\text{Percentual da margem de contribuição (\%)}}$$

Esse tipo de ponto é usado quando:

- O numero de produtos comercializados é muito grande, havendo dificuldades de se obter o mix de produtos e suas quantidades;
- Existem dificuldades de identificar os custos e despesas fixas para cada produto.

2-Ponto equilíbrio financeiro (PE fin.) em quantidade

No ponto equilíbrio financeiro (PE fin.), calcula-se o nível de atividades (quer em unidades, quer em valor monetário) suficiente para pagar os custos e despesas variáveis, os custos fixos (exceto a depreciação) e outras dividas que a empresa tenha que saldar no período como empréstimos e financiamentos bancários. A diferença é que nesse tipo exclui-se dos custos fixos totais o valor relativo à depreciação.

$$\text{PE fin} = \frac{\text{Custos Fixos (\$)} - \text{Depreciações (\$)} + \text{Divida período}}{\text{Margem de contribuição (\$)}}$$

3-Ponto de equilíbrio econômico (PE econ.)

$$\text{PE econ.} = \frac{\text{Custos fixos (\$)} + \text{lucro desejado (\$)}}{\text{Margem contribuição unitária}}$$

A cobrança para se atingir metas de lucros obriga o gestor a buscar a informação de qual numero de unidade é necessário vender para alcançar o objetivo fixado pela diretoria da empresa. Exclui a variável lucro desejado.

4-Ponto de equilíbrio mix (em unidades)

$$\text{PE unidades (mix)} = \frac{\text{Custos fixos (\$)}}{\frac{\sum \text{MCU}_i \times X_i}{\sum X_i}}$$

Onde:

- Σ = somatório
- MCU_i margem de contribuição unitária
- X_i = volume previsto de venda por produto

As fórmulas de ponto equilíbrio em unidades (quer contábil, financeiro ou econômico) são aplicáveis a apenas um produto. Como a maioria da empresa comercializa diversos produtos, a aplicabilidade de tais fórmulas é restrita a poucas situações.

Para essas empresas, a principal dificuldade encontrada no cálculo do ponto equilíbrio é a diversidade de produtos que compõem o mix ofertado e as consequências distintas nas margens de contribuição de cada mercadoria.

Para encontrar o ponto equilíbrio em unidades (mix), são necessárias duas etapas. A primeira consiste em determinar o ponto equilíbrio total conforme fórmula acima. Após encontrar o número total de unidades, calcula-se quanto desse total refere-se aos produtos individualmente, considerando os percentuais do volume total vendido.

2.8.2-Ponto de Equilíbrio Mix em Valor

Para calcular o ponto mix em valor, basta multiplicar o ponto equilíbrio mix em unidades de cada produto pelo respectivo preço de venda.

O Ponto de Equilíbrio permite através de sua determinação avaliar a empresa em relação ao nível de operação lucro/prejuízo zero, e a partir disso estabelecer planejar metas para se afastar positivamente desse ponto, possibilitando maior margem de segurança de suas operações.

Segundo Bomfim e Passarelli (2006, p.293), o Ponto de Equilíbrio representa o nível de volume de vendas no qual a receita da empresa será igual aos seus gastos (custos e despesas) totais. A receita que corresponde aos gastos totais da empresa é chamada Receita de Equilíbrio.

Assim, qualquer nível de vendas inferior ao do Ponto de Equilíbrio representará perdas, representando, inversamente. Lucros, quaisquer níveis de vendas que excedam a Receita de equilíbrio.

Primeiramente essa Determinação do Ponto de equilíbrio permite que a gerencia possa avaliar o desempenho atual da empresa com relação ao nível de operação de lucro/prejuízo zero, alertando-a para a eventual necessidade de medidas corretivas urgentes.

Após, definido o volume ou o valor das vendas a partir das quais a empresa começa gerar lucros, a determinação do Ponto de equilíbrio traz uma contribuição de extrema importância à função de planejamento da empresa.

Com o chamado ponto morto, a superação desse ponto (e pela maior margem possível) passa a ser um objetivo prioritário da gerência, consciente de que quanto mais se afastar dele (obviamente para o lado positivo) maior será a margem de segurança das suas operações.

2.9. MARGEM DE SEGURANÇA OPERACIONAL

A margem de segurança operacional apresenta a quantia das vendas que ultrapassam o Ponto de Equilíbrio e expressa quanto às vendas podem diminuir sem que a empresa incorra no prejuízo.

Segundo Bruni e Fama (2004, p. 262-264):

A margem de segurança consiste na quantia ou índice das vendas que excedem o ponto de equilíbrio da empresa. Representa o quanto as vendas podem cair sem que a empresa incorra em prejuízo, podendo ser expressa em quantidade, valor ou percentual. Pode ser calculada em quantidade, em unidades monetárias ou em percentual. A margem de segurança indica a distância física em que a empresa está trabalhando em relação ao seu ponto de equilíbrio.

De acordo com Wernke (2001, p. 62), “a margem de segurança é o volume de vendas que supera as vendas calculadas no ponto de equilíbrio. Ou seja, representa o quanto as vendas podem cair sem que haja prejuízo para a empresa”.

Conforme Leone (2008, p. 433-434):

Quanto maior a margem de segurança, melhor para a empresa. A margem indica que a empresa terá capacidades para produzir maiores lucros totais. Um nível de ponto de equilíbrio muito perto do nível da capacidade máxima significa que a empresa terá menor caminho a percorrer no sentido de lucros maiores. A margem de segurança é calculada do seguinte modo:

Margem de segurança = $\frac{\text{Volume de unidade na} - \text{Volume no ponto (em unidades)}}{\text{Capacidade total de vendas de equilíbrio}}$

Quanto mais próximo do ponto de equilíbrio máximo maior a margem de segurança, na busca de maiores lucros.

3. METODOLOGIA

A metodologia busca informar como o trabalho será realizado, e qual será o melhor método a seguir para alcançar os objetivos da pesquisa.

Pesquisa segundo Gil (2009) define-se como o procedimento racional e sistemático que terá por objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. A pesquisa científica é o produto de uma investigação, com o propósito de solucionar problemas, através do uso de procedimentos científicos. (BARROS; LEHFELD, 2009. p. 20).

A pesquisa desenvolve-se mediante o concurso dos conhecimentos que se encontram disponíveis e também da utilização cuidadosa de métodos, técnicas e outros procedimentos científicos (GIL, 2009. p. 45).

O método consiste na ordem que se dará a condução aos procedimentos necessários para atingir o resultado desejado. Nas ciências, entende-se por método o conjunto de processos colocados na investigação e na demonstração da verdade (CERVO, BERVIAN, SILVA, 2007).

Neste sentido será apresentado nos tópicos seguintes à classificação e delineamento da pesquisa, plano de coleta de dados, a análise e tratamento dos dados, e limitações de estudo adequado para o trabalho a ser desenvolvido.

3.1.CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA

Para alcance dos objetivos propostos no trabalho esta pesquisa se classifica como uma pesquisa descritiva. Este trabalho enquadra-se como pesquisa descritiva

por ter o objetivo de analisar as características de determinada empresa, e analisar a relação entre as variáveis a serem estudadas.

O trabalho se dará por meio de uma pesquisa descritiva por analisar uma empresa na área de produção de implementos agrícolas no qual se levantarão dados através de documentos e notas fiscais de compra e de venda relacionando-se os resultados para atingir os objetivos que foram propostos, apresentar os custos e formação de preços na empresa XYZ Indústria de Implementos Agrícolas Ltda, e assim fazer um comparação do atual para o calculado.

Pesquisa descritiva tem por objetivo descrever características de uma população ou um fenômeno, e além de identificar se há relação entre as variáveis que foram analisadas. (MASCARENHAS, 2012).

Para Gil (2009, p. 42), “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis [...]”.

Segundos os objetivos estabelecidos a pesquisa caracterizam-se como pesquisa qualitativa e pesquisa quantitativa. Pesquisa quantitativa por se propor um levantamento de resultados, e qualitativa porque através destes resultados será analisado qual melhor método a ser utilizado.

Pois conforme Gil (2009) entende-se por pesquisa quantitativa a análise dos dados que foram colhidos no levantamento e através deles podem ser feitas as tabelas com as análises estatísticas, assim podendo obter a margem de erro dos resultados. Segundo Mascarenhas (2012) a pesquisa quantitativa baseia-se na quantificação dos dados para a coleta, e mais tarde, o tratamento dos dados obtidos. A pesquisa qualitativa é quando se deseja detalhar o objeto de pesquisa com mais profundidade (MASCARENHAS, 2012).

Esta pesquisa enquadra-se em um estudo de caso e documental tendo somente um ente que será pesquisado. De acordo com Gil (2009) em relação aos estudos de caso, deve-se cuidado nessa etapa para garantir que o problema formulado seja passível de verificação por meio desse tipo de delineamento. O estudo de caso refere-se a uma pesquisa detalhada sobre um ou poucos objetos. Tem como propósito refletir sobre um conjunto de dados para descrever sobre o objeto de estudo com mais profundidade (MASCARENHAS, 2012).

3.2 PLANO DE COLETA DE DADOS

Na coleta de dados é onde se pesquisa a realidade e que ocorre a obtenção dos dados para que se possam aplicar as técnicas para formulação do trabalho. A escolha do instrumento de pesquisa dependerá do tipo de informação que se pretende obter ou do tipo do objeto que se pretende estudar (BARROS; LEHFELD, 2007).

Existem várias maneiras de coletarem-se dados. Para escolher uma delas é preciso levar em conta o contexto e o objetivo da pesquisa. A entrevista tem por objetivo obter dados para realização da pesquisa. A entrevista ajuda a levantar dados que não se encontra em fontes bibliográficas, mas conversando com as pessoas podemos obtê-las (MASCARENHAS, 2012).

Para realizar está pesquisa será feita uma entrevista como o proprietário da empresa sobre os métodos utilizados para o controle de receitas e despesas, e acompanhamento da realização das atividades. Através de notas fiscais e demais documentos necessários, será levantado os números para identificação de qual melhor método de custeio para a empresa e assim estabelecer preços de vendas coerentes.

3.3 ANÁLISE E TRATAMENTO DOS DADOS

De acordo com Mascarenhas (2012), é preciso organizar os dados coletados para então interpretá-los. A análise evidenciará as relações existentes entre os dados coletados e os resultados obtidos com os fenômenos estudados. A interpretação dos resultados é uma atividade que leva o pesquisador dar um significado mais amplo aos resultados alcançados (BARROS; LEHFELD, 2007).

Assim após o levantamento dos dados, os mesmo serão estruturados em tabelas do Excel, classificando-os de acordo com o que cada um representa (receita/despesa), e também os organizando mês a mês conforme cada um ocorreu para identificar qual melhor método adequado as necessidades da empresa em estudo.

3.4 VARIÁVEIS DE ESTUDO

Contabilidade: Conforme Neves e Viceconti (2004), a contabilidade é uma ciência que desenvolveu uma metodologia própria com finalidade de controlar o patrimônio das empresas, apurando o resultado das atividades das empresas e prestando informações as pessoas que tenham interesse na avaliação da situação patrimonial e do desempenho dessas entidades.

Custos: Afirma Ribeiro (2011) que custo é a soma dos gastos de bens e serviços aplicados ou consumidos na fabricação de outros bens.

Métodos de custeio: segundo Bomfim e Passarelli (2006) Método de custeio diz respeito à forma pela qual se chega a um determinado resultado, sendo que custeio é o método usado para apropriação dos custos.

Formação preço de venda: Conforme Vieira (2009), as decisões de preços são diretamente dependentes do volume de vendas, do grau de eficiência do mix em termos de resultado direto, do nível de despesas de vendas e administrativas, bem como das necessidades financeiras para o atendimento do volume de operação projetada.

4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

No presente capítulo será tratada a apresentação da empresa em estudo, bem como a coleta dos dados econômicos e financeiros da mesma, e em seguida, através destes, serão abordados os cálculos, e por fim, o parecer em relação aos custos e a formação preço de venda da empresa.

4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA EM ESTUDO

Foi fundada em 01 de abril de 1994. Empresa familiar, inicialmente, realizava transformação de plantadeiras e semeadeiras de plantio convencional de qualquer marca para máquinas de plantio direto, mas as dificuldades na padronização do processo produtivo frente ao objetivo inicial da empresa que constituía em se transformar qualquer marca de plantadeira convencional para o plantio direto, levaram a empresa a redefinir objetivos e, frente ao domínio da tecnologia e o estudo da margem de lucro utilizada pelas indústrias de marcas consagradas no mercado, levaram a XYZ, em 1996, a produzir e lançar no mercado sua própria máquina.

Atualmente, a principal meta da empresa é a produção de implementos agrícolas (plantadeiras e semeadeiras de plantio direto), aliando qualidade e baixos preços, buscando-se a competitividade no mercado regional e nacional, expandindo a marca para o mercado internacional.

Seus produtos são plantadeira e semeadeira Plantio Direto, carreta múltipla e patrola rebocada. Sua produção se destina ao mercado nacional e internacional.

Possui vários representantes espalhados por nove estados do Brasil, atendendo, além dos estados da região sul, os estados de São Paulo, Minas Gerais, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul.

4.2. APURAÇÃO DOS CUSTOS DIRETOS

Na sequência apresentam-se os custos diretos com mercadorias e insumos adquiridos para a produção do conjunto linha completos BB, bem como os valores da mão-de-obra direta.

4.2.1 Mercadorias e Insumos

No quadro nº 13 a seguir pode-se identificar os valores e a quantidade da matéria prima utilizada na fabricação do conjunto linha completa BB.

| CONJUNTO LINHA COMPLETA BB | | | |
|--|----------------|------|-------------------|
| Descrição | Comp.Fabricado | Qtde | VI.Mps |
| Conj. Carrinho Linha BB | F | 1 | R\$ 302,58 |
| Conj. Disco deCorte Comp. "pl | F | 1 | R\$ 175,95 |
| Conj. Roda Compactadora | F | 1 | R\$ 131,08 |
| Conj. Cavalão | F | 1 | R\$ 89,93 |
| Conj. Avião Bis | F | 1 | R\$ 29,83 |
| Conj. Mola Disco de Corte | F | 1 | R\$ 17,02 |
| Conj. Mola Linha | F | 1 | R\$ 14,27 |
| Tucho Controladora | F | 8 | R\$ 6,15 |
| Suporte Sulcador | F | 1 | R\$ 16,38 |
| Conjunto "H" Pantografo | F | 1 | R\$ 12,07 |
| Paraf.Cab.Sext. 3/4" x 6.1/2" Nc Zincado | C | 4 | R\$ 11,04 |
| Regua Pantografo 1/2" x 2"x 310 VD | F | 1 | R\$ 9,41 |
| Engr.Asa 40 14z F.SEXT.5/8"X 28X59 | F | 1 | R\$ 8,61 |
| Mangote Sanfonado | C | 1 | R\$ 7,25 |
| Paraf.Cab.Sext. 1/2" x 2" nc zinc | C | 8 | R\$ 5,55 |
| Homenção Novo | F | 1 | R\$ 4,20 |
| Porca sext.3/4" nc Zinc | C | 4 | R\$ 3,47 |
| Bucha Sinterizada | C | 1 | R\$ 3,41 |
| Conjunto Fuso | F | 1 | R\$ 2,53 |
| Porca sext.autotravante 1/2" nc Zinc. | C | 8 | R\$ 2,32 |
| Pino 3/4 x 486 | F | 1 | R\$ 1,68 |
| Arruela Pressão 3/4 " | C | 4 | R\$ 0,65 |
| Braçadeira 50x3 | C | 1 | R\$ 0,60 |
| Contrapino 3/16" x 1.1/4" | C | 6 | R\$ 0,43 |
| Anel Elastico Din 471 28x1,5 | C | 1 | R\$ 0,28 |
| Pino Elastico Din 1481 5.0 x 35 | C | 1 | R\$ 0,19 |
| Porca Sext. 3/8 Nc Zinc | C | 4 | R\$ 0,19 |
| Arruela Pressão 3/8 " | C | 4 | R\$ 0,13 |
| Pino 3/4 x 60 | F | 2 | R\$ 1,09 |
| Parafuso cab.sext.3/8" | C | 4 | R\$ 1,30 |
| Arruela Lisa | C | 6 | R\$ 1,21 |
| Conjunto Mola Sucador Pl. | F | 1 | R\$ 17,85 |
| TOTAL | | | R\$ 878,63 |

Quadro 13 – Matéria prima utilizada para a fabricação linha BB.

Fonte: Dados primários.

Os dados referentes a valores e quantidades da matéria prima foram coletados junto ao setor de produção da empresa em estudo, sendo exatamente o que é utilizado na elaboração do conjunto linha completa BB, as siglas, “F” significam matéria prima Fabricadas pela empresa e “C” Compradas.

4.2.2 Mão de Obra Direta

O quadro nº 14 apresenta o valor da MOD separada por setores, e calculado o salário hora por setor, pelas horas trabalhadas.

| MÃO DE OBRA DIRETA | | | | | | |
|--------------------|----------------------|----------------------|---------------------|---------------------|----------------------|-------------------|
| SETORES | SALÁRIOS HORA | ENCARGOS | 13º | FÉRIAS | TOTAL | SALARIO HORA |
| SOLDA | R\$ 14.172,00 | R\$ 5.215,30 | R\$ 1.615,61 | R\$ 2.154,14 | R\$ 23.157,05 | R\$ 105,26 |
| USINAGEM | R\$ 6.465,67 | R\$ 2.379,37 | R\$ 737,09 | R\$ 982,78 | R\$ 10.564,90 | R\$ 48,02 |
| PRENSA | R\$ 4.492,20 | R\$ 1.653,13 | R\$ 512,11 | R\$ 682,81 | R\$ 7.340,25 | R\$ 33,36 |
| PRODUÇÃO | R\$ 5.325,87 | R\$ 1.959,92 | R\$ 607,15 | R\$ 809,53 | R\$ 8.702,47 | R\$ 39,56 |
| PINTURA | R\$ 3.668,71 | R\$ 1.350,09 | R\$ 418,23 | R\$ 557,64 | R\$ 5.994,67 | R\$ 27,25 |
| ROTOMOLDAGEM | R\$ 3.253,47 | R\$ 1.197,28 | R\$ 370,90 | R\$ 494,53 | R\$ 5.316,17 | R\$ 24,16 |
| FURADEIRA | R\$ 3.360,84 | R\$ 1.236,79 | R\$ 383,14 | R\$ 510,85 | R\$ 5.491,61 | R\$ 24,96 |
| MONTAGEM | R\$ 6.539,37 | R\$ 2.406,49 | R\$ 745,49 | R\$ 993,98 | R\$ 10.685,33 | R\$ 48,57 |
| OXI CORTE | R\$ 1.080,00 | R\$ 397,44 | R\$ 123,12 | R\$ 164,16 | R\$ 1.764,72 | R\$ 8,02 |
| TORNO | R\$ 3.348,00 | R\$ 1.232,06 | R\$ 381,67 | R\$ 508,90 | R\$ 5.470,63 | R\$ 24,87 |
| TOTAL | R\$ 51.706,13 | R\$ 19.027,86 | R\$ 5.894,50 | R\$ 7.859,33 | R\$ 84.487,82 | R\$ 384,04 |

Quadro 14 - Mão Obra Direta por Setor

Fonte: Dados primários

O calculo da mão de obra direta foi feito através de setores, pois há diferença salarial entre eles. Foram utilizados os valores dos salários, encargos trabalhistas a uma alíquota de 36,8%, bem como estimado o valor mensal a título de décimo terceiro salário com os respectivos encargos (salário mais encargos dividido por 12 meses) e a estimativa de férias acrescidas do terço constitucional e dos respectivos encargos ((salário mais 1/3 do salário, mais encargos) dividido por 12 meses) chegando assim ao total por departamento. Este valor foi dividido pelo total de horas contratadas do colaborador que são 220h, chegando assim ao salário hora.

4.2.3 Tempo de Produção da Linha BB

O quadro nº 15 apresenta o valor da MOD rateada de acordo com o tempo que o conjunto linha completa BB permanece em cada setor.

| RATEIO MÃO DE OBRA DIRETA | | | |
|---------------------------|-------------------|-----------|---------------------|
| SETORES | TEMPO DE PRODUÇÃO | CONVERSÃO | VLR.MOD/TEMPO PROD. |
| SOLDA | 00:57:15 | 0,95 | R\$ 100,00 |
| USINAGEM | 00:02:13 | 0,03 | R\$ 1,60 |
| PRENSA | 00:15:00 | 0,25 | R\$ 8,34 |
| PRODUÇÃO | 00:55:19 | 0,92 | R\$ 36,26 |
| PINTURA | 00:45:31 | 0,75 | R\$ 20,44 |
| ROTOMOLDAGEM | 00:05:00 | 0,08 | R\$ 2,01 |
| FURADEIRA | 00:22:04 | 0,37 | R\$ 9,15 |
| MONTAGEM | 1:15:22 | 1,25 | R\$ 60,71 |
| OXI CORTE | 00:13:00 | 0,22 | R\$ 1,74 |
| TORNO | 00:23:40 | 0,38 | R\$ 9,53 |
| TOTAL | 05:14:24 | - | - |
| | 5,14 | 5,20 | R\$ 249,78 |

Quadro 15- Rateio Mão de Obra Direta

Fonte: Dados primários.

Pelo fato de se tratar do custo de Mão de Obra Direta por setores, foi calculado o tempo que a linha leva para ser fabricada em cada setor, obtendo assim seu custo total por departamento em horas, para assim se apurar o valor da mão de obra direta por tempo de produção da linha por cada setor.

4.3 TOTAL DOS CUSTOS DIRETOS

No quadro nº 16 apresenta-se o valor total dos Custos Diretos relacionados a fabricação do conjunto linha completa BB.

| TOTAL DOS CUSTOS DIRETOS | |
|--------------------------|---------------------|
| INSUMOS | R\$ 878,63 |
| MOD | R\$ 249,78 |
| TOTAL | R\$ 1.128,41 |

Quadro 16- Total de Custos Diretos.

Fonte: Dados conforme a pesquisa

Somando os valores dos insumos e da Mão de Obra Direta, obtém-se o total dos custos diretos a fabricação do conjunto linha completa BB no valor de R\$ 1.128,41.

4.4 CUSTOS INDIRETOS

Na seqüência serão apresentados os valores relacionados aos custos indiretos com a fabricação do conjunto linha completa BB.

4.4.1 Custos Indiretos Rateio

No Quadro nº 17 apresentam-se os valores dos custos indiretos relacionados à produção do conjunto linha completa BB.

| CUSTOS INDIRETOS | | RATEIO |
|------------------------|---------------|--------|
| Manutenção e Reparos | R\$ 22.077,02 | 515,80 |
| Água | R\$ 90,08 | 2,10 |
| Energia Eletrica | R\$ 13.322,49 | 3,03 |
| Ferramentas Perecíveis | R\$ 35,97 | 0,84 |
| Total | R\$ 35.525,56 | 521,77 |

Quadro 17- Custos Indiretos

Fonte: Dados conforme a pesquisa

Os custos indiretos foram selecionados de acordo com sua relação à produção, sendo rateados em função do tempo que a linha leva para ser produzida. Para chegar aproximadamente ao custo hora para esse custo indireto (manutenção e reparos, água, energia elétrica, ferramentas perecíveis) a base do rateio foi o valor do custo indireto dividido por 220h (horas trabalhadas) e multiplicado pelo total da hora de produção 5h14min para o conjunto linha completa BB em estudo.

4.4.2 Mão de Obra Indireta

A seguir apresenta-se no quadro nº 18, valor da MOI por hora trabalhada, o qual será rateado em função da hora em que o funcionário esta disponível para a empresa previsto em lei em 220h.

| MÃO DE OBRA INDIRETA | | | | | | |
|----------------------|----------------------|----------------------|---------------------|---------------------|----------------------|-------------------|
| SETORES | SALÁRIOS HORA | ENCARGOS | 13º | FÉRIAS | TOTAL | SALARIO HORA |
| ASSISTENCIA | R\$ 3.283,90 | R\$ 1.208,48 | R\$ 374,36 | R\$ 499,15 | R\$ 5.365,89 | R\$ 24,39 |
| MOTORISTA | R\$ 2.601,72 | R\$ 957,43 | R\$ 296,60 | R\$ 395,46 | R\$ 4.251,21 | R\$ 19,32 |
| VENDAS | R\$ 8.948,81 | R\$ 3.293,16 | R\$ 1.020,16 | R\$ 1.360,22 | R\$ 14.622,36 | R\$ 66,47 |
| ENGENHARIA | R\$ 11.441,40 | R\$ 4.210,44 | R\$ 1.304,32 | R\$ 1.739,09 | R\$ 18.695,25 | R\$ 84,98 |
| ADMINISTRATIVO | R\$ 7.918,30 | R\$ 2.913,93 | R\$ 902,69 | R\$ 1.203,58 | R\$ 12.938,50 | R\$ 58,81 |
| ALMOXARIFADO | R\$ 4.414,20 | R\$ 1.624,43 | R\$ 503,22 | R\$ 670,96 | R\$ 7.212,80 | R\$ 32,79 |
| PRO-.LABORE SOCIOS | R\$ 7.800,00 | R\$ 2.870,40 | R\$ 889,20 | R\$ 1.185,60 | R\$ 12.745,20 | R\$ 57,93 |
| TOTAL | R\$ 46.408,33 | R\$ 17.078,27 | R\$ 5.290,55 | R\$ 7.054,07 | R\$ 75.831,21 | R\$ 344,69 |

Quadro 18- Mão Obra Indireta

Fonte: Dados primários

Para poder calcular os custos com Mão de Obra Indireta, novamente utilizou-se o tempo que a linha leva para ser fabricada em cada setor, obtendo assim seu custo total por departamento em horas, para assim se apurar o valor da mão de obra indireta por tempo de produção da linha por cada setor.

4.5 DEPRECIACÃO

O Quadro nº 19 apresenta as depreciações mensais e rateadas por hora.

| DEPRECIACÃO | | | VLR.DEPREC.MENSAL |
|------------------------------|-------------------------|-----------------------|----------------------|
| Obras Civis | R\$ 286.401,91 | R\$ 11.456,08 | R\$ 954,67 |
| Máquinas e Equipamentos | R\$ 1.317.308,69 | R\$ 131.730,87 | R\$ 10.977,57 |
| Ferramentas | R\$ 96.170,00 | R\$ 9.617,00 | R\$ 801,42 |
| Veículos | R\$ 470.965,30 | R\$ 94.193,06 | R\$ 7.849,42 |
| Móveis e Utensílios | R\$ 24.227,82 | R\$ 2.422,78 | R\$ 201,90 |
| Equipto. Processamento Dados | R\$ 57.436,09 | R\$ 11.487,22 | R\$ 957,27 |
| TOTAL | R\$ 2.252.509,81 | R\$ 260.907,01 | R\$ 21.742,25 |

Quadro 19- Depreciação

Fonte: Dados primários

No cálculo da depreciação para obras civis, máquinas e equipamentos, ferramentas, veículos, móveis e utensílios e equipamentos de processamento dados, utilizou-se a

depreciação por seus respectivos percentuais (aceitos pela legislação), cujo valor divide-se por doze para se ter a depreciação mensal.

4.5.1 Rateio da Depreciação

O Quadro nº 20 apresenta rateio da Depreciação em horas:

| DEPRECIÇÃO | DEPRECIÇÃO MENSAL | RATEIO HORA |
|-----------------------------|----------------------|------------------|
| Obras Civis | R\$ 954,67 | R\$ 4,34 |
| Máquinas e Equipamentos | R\$ 10.977,57 | R\$ 49,90 |
| Ferramentas | R\$ 801,42 | R\$ 3,64 |
| Veículos | R\$ 7.849,42 | R\$ 35,68 |
| Móveis e Utensílios | R\$ 201,90 | R\$ 0,92 |
| Equipt. Processamento Dados | R\$ 957,27 | R\$ 4,35 |
| TOTAL | R\$ 21.742,25 | R\$ 98,83 |

Quadro 20- Rateio Depreciação

Fonte: Dados conforme a pesquisa

Para o rateio da depreciação foi feito a divisão do valor depreciável mensal por 220h (horas trabalhadas) para obter a depreciação em horas.

4.6 TOTAIS DOS CUSTOS INDIRETOS

O Quadro nº 21 apresenta total dos custos indiretos

| CUSTOS INDIRETOS | | RATEIO |
|------------------------|----------------------|---------------|
| Manutenção e Reparos | R\$ 22.077,02 | 515,80 |
| Água | R\$ 90,08 | 2,10 |
| Energia Eletrica | R\$ 13.322,49 | 3,03 |
| Ferramentas Perecíveis | R\$ 35,97 | 0,84 |
| MOI | R\$ 344,69 | 8,05 |
| Total | R\$ 35.870,25 | 529,83 |

Quadro 21-Total dos Custos Indiretos

Fonte: Dados primários

Com o rateio alocado aos custos indiretos tive-se um total de R\$ 529,83 de custos indiretos. o rateio de manutenção e reparos, água, ferramentas perecíveis foram calculados da mesma maneira valor apresentado pela empresa dividido por 220h, vezes 5h14min que refere-se o tempo que a maquina fica em produção. Já a energia elétrica, foi dividida pelas horas

trabalhadas 220h e pelo total de 20 máquinas que são envolvidas na produção da linha BB, pois não há controle de consumo individualizado por máquina.

4.7 CUSTOS TOTAIS

O Quadro nº 22 apresenta o total dos custos para a produção do conjunto linha BB.

| QUADRO RESUMO | |
|--------------------|---------------------|
| Custos Diretos | R\$ 1.128,41 |
| Custos Indiretos | R\$ 529,83 |
| Depreciação | R\$ 98,83 |
| Custo Total | R\$ 1.757,07 |

Quadro 22- Custos Totais

Fonte: Dados primários

No quadro resumo o total de custos diretos importou em R\$ 1.128,41, custos indiretos R\$ 529,83 e com depreciação R\$ 98,83, dando um total de custos de R\$ 1.757,07.

4.8 FORMAÇÃO PREÇO VENDA

Para a formação do preço de venda optou-se por utilizar o cálculo do Mark-up, podendo assim definir os valores no estado do Rio Grande do Sul e em outros estados do Brasil. Nesse estudo de caso foi usado exemplo do estado de Santa Catarina.

4.8.1 Mark-Up – Despesas e Margem de Lucro

O Quadro nº 23 apresenta Mark-up I despesas e margem de lucro desejada.

| MARK-UP I – Despesas e Margem de Lucro | |
|--|--------------|
| Despesas administrativas | 4,63 |
| Despesas comerciais | 8,71 |
| Custo financeiro de produção e vendas | 0,90 |
| Margem de lucro desejada | 30,00 |
| TOTAL | 44,24 |

Quadro 23-Mark-up-I Despesas e Margem de Lucro

Fonte: Dados primários

Para encontrar os percentuais a serem utilizados na formação do Mark-up, tomou-se por base a demonstração do resultado. Somando os percentuais das despesas administrativas e comerciais, custo financeiro de produção e vendas e aplicando a margem de lucro desejada que, no caso da empresa em estudo é de 30%, chega-se ao total do Mark-up I de 44,24.

4.8.2 Mark-Up II – Impostos sobre Vendas

O Quadro nº 24 apresenta Mark-up II impostos sobre as vendas no estado do RS e SC.

| MARK-UP II – Impostos sobre venda | RS | SC |
|--|-------------|-----------|
| ICMS | | 7,35 |
| PIS | 0,65 | 0,65 |
| COFINS | 3 | 3 |
| IPI (em caso de consumidor final) | 5 | 5 |
| TOTAL | 8,65 | 16 |

Quadro 24- Mark-UP II – Impostos Sobre as Vendas

Fonte: Dados conforme a pesquisa

| | | |
|-----------------------------------|--------|--------|
| MARK-UP II = 100 - 30,65 = | 91,35 | 84 |
| MARK-UP II = 100 - 25,65 = | 1,0947 | 1,1905 |

Como a empresa é tributada pelo lucro Presumido, para a formação de preço de venda é necessário verificar quais os impostos que a mesma tem que apurar, chegando-se aos percentuais acima descritos.

Para vendas no estado do Rio grande do Sul há incidência de PIS com percentual de 0,65%, COFINS com percentual de 3% e IPI de 5%, resultando em um total de 8,65 % de impostos.

Já nas vendas para fora do estado as alíquotas variam de um estado para o outro. O estado escolhido para o presente estudo é o de Santa Catarina, com isso deve-se adicionar um total de 16% de impostos, que foram resultado do ICMS a uma alíquota de 12% mas com base reduzida, resultando um percentual de 7,35% , 0,65% de PIS, 3% COFINS e 5% IPI, nesse caso consumidor final.

4.8.3 Cálculos do Preço de Venda

O Quadro nº 25 apresenta cálculo do preço de venda no estado do Rio Grande e do Sul e no estado de Santa Catarina.

| CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA | | | |
|---------------------------|----------------|-------------------|----------------------------------|
| CUSTO | PV S/ IMPOSTOS | PV C/ IMPOSTOS RS | PV C/ IMPOSTOS EM OUTROS ESTADOS |
| MARK-UP | 1,7933 | 1,0947 | 1,1905 |
| R\$ | 1.757,07 | 3.150,96 | 3.449,33 |
| | | | 3.751,15 |

Quadro 25- Cálculo Preço de Venda

Fonte: Dados conforme a pesquisa

Com o custo total apurado, bem como determinado os valores do Mark-up I e II, chega-se aos valores de venda, sendo no estado do Rio Grande do Sul o valor de R\$ 3.449,33 e Estado de Santa Catarina o valor de venda de R\$ 3.751,15.

4.8.4 Comprovação do Preço de Venda

O Quadro nº 26 apresenta a discriminação para custos operacionais e margem de lucro.

| DISCRIMINAÇÃO: | PV RS | PV EM OUTROS ESTADOS |
|------------------------------------|-----------------|----------------------|
| PREÇO DE VENDA | 3.449,33 | 3.751,15 |
| (-) IMPOSTOS S/ VENDAS | 298,37 | 600,18 |
| ICMS | 0,00 | 275,71 |
| PIS | 22,42 | 24,38 |
| COFINS | 103,48 | 112,53 |
| IPI | 172,47 | 187,56 |
| = VENDA LÍQUIDA DE IMPOSTOS | 3.150,96 | 3.150,96 |
| (-) CUSTOS OPERACIONAIS E Mg.LUCRO | 1.393,89 | 1.393,89 |
| = CUSTO DO PRODUTO | 1.757,07 | 1.757,07 |

Quadro 26- Comprovação do Preço de Venda

Fonte: Dados conforme a pesquisa

Com a discriminação dos valores, como se fosse uma demonstração de resultado, apresenta-se a prova de que a elaboração do preço de venda está correta, no valor de venda de 3.449,33 deduzido 8,65% de impostos que seria igual a PIS, 0,65%, COFINS 3% e IPI 5% teríamos uma venda líquida de R\$ 3.150,96 menos custos operacionais e margem de lucro de 30% que é o que a empresa determinou teríamos o custo do produto de R\$ 1.757,07.

4.8.5 Comparação de Preços de Vendas Proposto e Praticado

O Quadro nº 27 faz uma comparação do preço de venda proposto pelo trabalho com o preço de venda praticado pela empresa.

| DISCRIMINAÇÃO: | PV RS | PV EM OUTROS ESTADOS | PREÇO DE VENDA PRATICADO PELA EMPRESA |
|------------------------------------|-----------------|----------------------|---------------------------------------|
| PREÇO DE VENDA | 3.449,33 | 3.751,15 | 4400,00 |
| (-) IMPOSTOS S/ VENDAS | 298,37 | 600,18 | 670,47 |
| ICMS | 0,00 | 275,71 | 308,00 |
| PIS | 22,42 | 24,38 | 27,24 |
| COFINS | 103,48 | 112,53 | 125,71 |
| IPI | 172,47 | 187,56 | 209,52 |
| = VENDA LÍQUIDA DE IMPOSTOS | 3.150,96 | 3.150,96 | 3729,53 |
| (-) CUSTOS OPERACIONAIS E Mg.LUCRO | 1.393,89 | 1.393,89 | 1.649,83 |
| = CUSTO DO PRODUTO | 1.757,07 | 1.757,07 | 2.079,70 |

Quadro27 - Comparação do Preço de Venda Praticado com o Proposto.

Fonte: Dados conforme a pesquisa

Analisando o preço de venda praticado com o preço de venda proposto pelo trabalho podem-se observar divergências nos custos, essa diferença é de R\$ 323,60, a qual se acredita que possa estar nos custos diretos, indiretos e também em relação a despesas, que não são calculados de forma correta, a diferença no preço final de venda esta aproximadamente em 23% a mais em relação aos cálculos apresentados no estudo.

4.8.6 Sugestões e Recomendações.

Após os cálculos efetuados, recomenda-se que a empresa revise seus cálculos de custos, pois informações importantes estão sendo calculadas de maneira arbitrária. Um exemplo é o valor da mão de obra indireta, e direta e as despesas que são alocadas de maneira excessiva no calculo dos custos apresentado pela empresa, e acabam por deixar o preço de vendas elevado, além dos 30% que é a margem a qual a empresa almeja de lucro, ainda tem um total de 23% a mais no seu preço de venda. Quando se tem um bom calculo dos custos diretos e indiretos pode-se se chegar a um preço de venda mais competitivo tanto a empresa quanto a seus clientes.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Contabilidade de Custos vem se adaptando conforme as necessidades atuais, buscando uma melhoria nas informações por ela extraídas, essas informações ajudam no processo de tomada de decisões, pois como um sistema de informação disponibiliza de dados que auxiliam no planejamento, orçamento e controle.

Este trabalho teve como principal objetivo apresentar custos e preços de venda de uma linha de semeadeiras na empresa XYZ Indústria de Implementos Agrícolas Ltda., através do sistema de custeio por absorção. Dentro do estado do Rio Grande do Sul e nesse caso, de venda fora do estado, no estado de Santa Catarina, de igual modo verificar o resultado de cada produto, fazendo a comparação do praticado e do resultado que a adoção do sistema proporcionaria.

O método de custeio analisado para o cálculo e gerenciamento da empresa foi o custeio por absorção. Pelo método foi possível ter uma melhor análise do preço dos materiais utilizados para a produção da linha BB.

A metodologia enquadra-se como pesquisa descritiva, tendo uma abordagem qualitativa e quantitativa, o procedimento refere-se a um estudo de caso e, tendo somente um ente pesquisado e, quanto à coleta de dados foi documental e por entrevistas, sendo analisados através de tabelas e gráficos.

A partir do resultado das análises nota-se que pelo fato da empresa não ter uma apuração correta de seus custos acaba por estar com um preço de venda elevado, ou seja, poderia vender a linha com um percentual de 23% menor do que o preço que vem praticando em suas vendas. Desta forma, sugere-se que seja feita uma nova apuração de seus custos e a implementação de um sistema de custos observando principalmente o método de custeio por absorção, onde o gestor da empresa consegue saber quais seus custos diretos e indiretos, e a depreciação de suas máquinas na fabricação de seus produtos.

Destaca-se ainda que o presente estudo não se esgota neste trabalho, uma vez que se acredita que o mesmo possa consubstanciar trabalhos futuros para alunos que mostrem interesse nesse ramo, tendo em vista que o mesmo teve, além de cumprir uma obrigação acadêmica, a capacidade aprimorar o conhecimento adquirido em aula aplicado à prática.

Através da realização deste estudo, pode-se concluir que a Contabilidade de Custos proporciona identificar a composição e cálculo dos custos, auxiliando assim na formação de preço de venda, ou seja, havendo um custo bem apurado os gestores da empresa terão otimização em seu preço de venda, e seu produto estará bem colocado no mercado, com seus preços de vendas justos a empresa e também aos clientes.

REFERÊNCIAS

- BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de metodologia científica**. 3ª ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. Disponível em: <<https://upf.bv3.digitalpages.com.br/reader#5>>. Acesso em: Maio/2014.
- BERNARDI, Luiz Antonio. **Manual de formação de preços: política, estratégia e fundamentos**.-3. ed. - 2.reimpr.-São Paulo:Altas.2007
- BONFIM, Amorim. PASSARELLI, João. **Custos e Formação de Preços**. 4.ed.São Paulo: IOB Thomson, 2006.
- BRUNI, Adriano Leal e FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 2º ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- BRUNI, Adriano Leal e FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- ____; _____. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. 3 ed. São Paulo: Atlas 2004.
- CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto da. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. Disponível em: <<https://upf.bv3.digitalpages.com.br/reader#3>>. Acesso em: Maio/2014.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - **Legislação-Resolução, referente a valor residual**, disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhessre.aspx?Codigo=2009/001177>>. Acesso em: Maio/2014.
- CONTADEZ. **Revista contábil/eletrônica**. Porto alegre-RS, disponível em: <<http://www.contadez.com.br>>. Acesso em: :22 abril.2014.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. – 12. reimp. – São Paulo: Atlas, 2009.
- GONÇALVES, Eugênio Celso. **Contabilidade Geral**. 7º ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- IUDÍCIBOS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 7º ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- KROETZ, C E; VIEIRA, E.P. **Noções Básicas de Contabilidade de Custos: Apostila Contabilidade de Custos I** Ijuí: Unijui, Março, 2007.
- LEONE, George S. Guerra. **Custos Planejamento, implantação e controle**. 3 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos inclui o ABC**. 9 ed. - 6. reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.

MASCARENHAS, Sidnei Augusto. **Metodologia Científica**. 1 ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012. Disponível em:
<<https://upf.bv3.digitalpages.com.br/reader#5>>. Acesso em: Maio/2014.

MÜLLER, Aderbal Nicolas. **Contabilidade Básica: fundamentos essenciais**. 1º ed. São Paulo: Pearson Hall, 2007

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 6º ed. São Paulo: Frase Editora, 2001.

_____. **Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade**. 5 ed. Rev. e Atualizada. Porto Alegre, 2006.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informações contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PIZZOLATO, Nélio D. **Introdução a contabilidade gerencial**. 2º ed. São Paulo: Pearson Makron Books, 2000.

_____. **Curso Básico Gerencial de Custos**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Pioneira Tomson Learning, 2006.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de Custos**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. Disponível em:
<https://secure.upf.br/pergamum/biblioteca_s/minhabiblioteca.php?arquivo=aHR0cDovL29ubGluZS5taW5oYWJpYm93RlY2EuY29tLmJyL2Jvb2tzLzk3ODg1MDIxMzc3OTA=>> Acesso em: 21/09/2014.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografia, teses**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; TRISTÃO, Gilberto. **Contabilidade Básica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

VICECONTI, Paulo. **Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ANEXOS

| DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO | | | |
|---|---------------|-------------------|-------------------|
| | | 31/12/2013 | 31/12/2012 |
| RECEITA BRUTA | | 7.525.047,12 | 3.687.552,22 |
| RECEITA BRUTA OPERACIONAL | | 7.525.047,12 | 3.687.552,22 |
| Venda de Produção Própria | | 7.525.047,12 | 3.687.552,22 |
| DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA | | (685.370,62) | (280.990,14) |
| DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA OPERACIONAL | | (685.370,62) | (280.990,14) |
| Impostos s/Receita Bruta | | -557.070,62 | (207.715,24) |
| Vendas Canceladas | | -128.300,00 | (73.274,90) |
| RECEITA LÍQUIDA | 100,00 | 6.839.676,50 | 3.406.562,08 |
| CUSTOS OPERACIONAIS | | (5.474.543,54) | (2.644.743,15) |
| CUSTOS DOS PRODUTOS VENDIDOS | | (5.474.543,54) | (2.644.743,15) |
| Custos dos Produtos Vendidos | | (5.474.543,54) | (2.644.743,15) |
| LUCRO BRUTO | | 1.365.132,96 | 761.818,93 |
| DESPESAS OPERACIONAIS | 15,14 | (1.035.252,78) | (589.970,25) |
| DESPESAS COMERCIAIS | | (595.606,37) | (327.095,31) |
| Despesas Operacionais c/Vendas | 8,71 | (595.606,37) | (327.095,31) |
| DESPESAS ADMINISTRATIVAS | 4,63 | (316.561,31) | (264.281,64) |
| Despesas Administrativas | 4,63 | (316.561,31) | (264.281,64) |
| RESULTADO FINANCEIRO | 0,90 | (61.598,71) | (4.812,30) |
| Receitas Financeiras | (0,34) | 23.373,64 | 106.823,33 |
| Despesas Financeiras | 1,24 | (84.972,35) | (111.635,63) |
| OUTRAS RECEITAS E DESPESAS OPERACIONAIS | 0,90 | -61.486,39 | 6.219,00 |
| Ganhos/Perdas em Itens Monetários | 0,90 | -61.486,39 | 6.219,00 |
| LUCRO OPERACIONAL | | 329.880,18 | 171.848,68 |
| RESULTADO ANTES DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL | | 329.880,18 | 171.848,68 |
| PROVISAO P/CONTRIBUIÇÃO SOCIAL | | (81.388,58) | (41.709,05) |
| RESULTADO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA | | 248.491,60 | 130.139,63 |
| PROVISAO P/ IMPOSTO DE RENDA | | (128.271,40) | (59.238,60) |
| PREJUÍZO/LUCRO DO EXERCÍCIO | | 120.220,20 | 70.901,03 |

| DESPESAS | % SOBRE LUCRO |
|-----------------|----------------------|
| R\$ 36.392,11 | 30,06 |

| XYZ INDÚSTRIA DE IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS LTDA. | | | | | | |
|---|--|--|--|--|-------------------|-------------------|
| CNPJ 86.000.000/0000-00 | | | | | | |
| NIRE 00.000.000.000 | | | | | | |
| BALANÇOS PATRIMONIAIS EM 31 DE DEZEMBRO | | | | | | |
| | | | | | 31/12/2013 | 31/12/2012 |
| ATIVO | | | | | 5.772.480,17 | 5.013.794,83 |
| ATIVO CIRCULANTE | | | | | 3.490.463,55 | 3.027.675,92 |
| DISPONIBILIDADES | | | | | 837.723,41 | 414.000,92 |
| Caixa | | | | | 490.970,09 | 245.734,05 |
| Bancos Cta. Movimento | | | | | 53.570,38 | 39.107,04 |
| Bancos Cta. Aplicação | | | | | 293.182,94 | 129.159,83 |
| CRÉDITOS | | | | | 1.388.525,82 | 1.030.140,65 |
| Duplicatas a Receber | | | | | 862.113,95 | 552.688,58 |
| (-)Duplicatas descontadas | | | | | -29.163,75 | 0,00 |
| Títulos a Receber | | | | | 45.670,00 | 38.279,00 |
| Impostos a Recuperar | | | | | 353.857,19 | 371.897,03 |
| Outros Créditos | | | | | 156.048,43 | 67.276,04 |
| ESTOQUES | | | | | 1.264.214,32 | 1.583.534,35 |
| Estoque de Matéria Prima e Produtos | | | | | 1.264.214,32 | 1.583.534,35 |
| ATIVO NÃO CIRCULANTE | | | | | 2.282.016,62 | 1.986.118,91 |
| REALIZÁVEL A LONGO PRAZO | | | | | 15.059,86 | 7.506,95 |
| CRÉDITOS | | | | | 15.059,86 | 7.506,95 |
| Bancos - Conta Vinculada | | | | | 15.059,86 | 7.506,95 |
| INVESTIMENTOS | | | | | 4.491,59 | 4.491,59 |
| Participações | | | | | 4.491,59 | 4.491,59 |
| IMOBILIZADO | | | | | 2.262.465,17 | 1.974.120,37 |
| BENS EM OPERAÇÃO | | | | | 2.262.465,17 | 1.974.120,37 |
| Obras Civas | | | | | 286.401,91 | 276.825,91 |
| Máquinas e Equipamentos | | | | | 1.317.308,69 | 944.286,64 |
| Ferramentas | | | | | 96.170,00 | 96.170,00 |
| Veículos | | | | | 470.965,30 | 586.226,69 |
| Móveis e Utensílios | | | | | 24.227,82 | 12.042,68 |
| Equipt. Processamento Dados | | | | | 57.436,09 | 49.393,09 |
| Sistemas Processamentos de Dados | | | | | 4.865,36 | 4.865,36 |
| Marcas, Direitos e Patentes | | | | | 5.090,00 | 4.310,00 |

| XYZ INDÚSTRIA DE IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS LTDA. | | | | | | |
|---|-------------------------------------|--|--|--------------|-------------------|-------------------|
| CNPJ 86.000.000/0000-00 | | | | | | |
| NIRE 00.000.000.000 | | | | | | |
| BALANÇOS PATRIMONIAIS EM 31 DE DEZEMBRO | | | | | | |
| | | | | | 31/12/2013 | 31/12/2012 |
| PASSIVO | | | | | 5.772.480,11 | 5.013.794,83 |
| PASSIVO CIRCULANTE | | | | | 1.195.589,96 | 931.455,74 |
| | EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS | | | 377.198,66 | 285.695,20 | |
| | Empréstimos a Curto Prazo | | | 377.198,66 | 285.695,20 | |
| | FORNECEDORES | | | 357.249,50 | 301.281,04 | |
| | Fornecedores de Mercadorias | | | 357.249,50 | 301.281,04 | |
| | OBRIGAÇÕES FISCAIS | | | 90.414,21 | 71.175,00 | |
| | Obrigações Fiscais a Recolher | | | 90.414,21 | 71.175,00 | |
| | OUTRAS OBRIGAÇÕES | | | 370.727,59 | 273.304,50 | |
| | Adiantamentos de Clientes | | | 370.727,59 | 271.498,00 | |
| | Outras Obrigações a pagar | | | 0,00 | 1.806,50 | |
| | PASSIVO NÃO CIRCULANTE | | | 1.197.211,52 | 1.029.400,26 | |
| | EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS | | | 1.153.789,11 | 950.000,00 | |
| | Empréstimos a Longo Prazo | | | 1.153.789,11 | 950.000,00 | |
| | IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES | | | 43.422,41 | 79.400,26 | |
| | Parcelamento LEI Nº 11.941 | | | 43.422,41 | 79.400,26 | |
| | PATRIMÔNIO LÍQUIDO | | | 3.379.678,63 | 3.052.938,83 | |
| | CAPITAL SOCIAL | | | 200.000,00 | 200.000,00 | |
| | Capital Integralizado | | | 200.000,00 | 200.000,00 | |
| | RESERVAS | | | 3.179.678,63 | 2.852.938,83 | |
| | Reserva de Lucros | | | 2.016.088,33 | 2.165.648,65 | |
| | Reserva de Incentivos Fiscais | | | 1.163.590,30 | 687.290,18 | |

| XYZ INDÚSTRIA DE IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS LTDA. | | | | |
|---|--|--|-------------------|-------------------|
| CNPJ 86.000.000/0000-00 | | | | |
| NIRE 00.000.000.000 | | | | |
| DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO | | | | |
| | | | 31/12/2013 | 31/12/2012 |
| RECEITA BRUTA | | | 7.525.047,12 | 3.687.552,22 |
| RECEITA BRUTA OPERACIONAL | | | 7.525.047,12 | 3.687.552,22 |
| Venda de Produção Própria | | | 7.525.047,12 | 3.687.552,22 |
| DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA | | | (685.370,62) | (280.990,14) |
| DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA OPERACIONAL | | | (685.370,62) | (280.990,14) |
| Impostos s/Receita Bruta | | | -557.070,62 | (207.715,24) |
| Vendas Canceladas | | | -128.300,00 | (73.274,90) |
| RECEITA LÍQUIDA | | | 6.839.676,50 | 3.406.562,08 |
| CUSTOS OPERACIONAIS | | | (5.474.543,54) | (2.644.743,15) |
| CUSTOS DOS PRODUTOS VENDIDOS | | | (5.474.543,54) | (2.644.743,15) |
| Custos dos Produtos Vendidos | | | (5.474.543,54) | (2.644.743,15) |
| LUCRO BRUTO | | | 1.365.132,96 | 761.818,93 |
| DESPEAS OPERACIONAIS | | | (1.035.252,78) | (589.970,25) |
| DESPEAS COMERCIAIS | | | (595.606,37) | (327.095,31) |
| Despesas Operacionais c/Vendas | | | (595.606,37) | (327.095,31) |
| DESPEAS ADMINISTRATIVAS | | | (316.561,31) | (264.281,64) |
| Despesas Administrativas | | | (316.561,31) | (264.281,64) |
| RESULTADO FINANCEIRO | | | (61.598,71) | (4.812,30) |
| Receitas Financeiras | | | 23.373,64 | 106.823,33 |
| Despesas Financeiras | | | (84.972,35) | (111.635,63) |
| OUTRAS RECEITAS E DESPEAS OPERACIONAIS | | | | |
| Ganhos/Perdas em Itens Monetários | | | -61.486,39 | 6.219,00 |
| LUCRO OPERACIONAL | | | 329.880,18 | 171.848,68 |
| RESULTADO ANTES DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL | | | 329.880,18 | 171.848,68 |
| PROVISAO P/CONTRIBUIÇÃO SOCIA | | | (81.388,58) | (41.709,05) |
| RESULTADO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA | | | 248.491,60 | 130.139,63 |
| PROVISAO P/ IMPOSTO DE RENDA | | | (128.271,40) | (59.238,60) |
| PREJUÍZO/LUCRO DO EXERCÍCIO | | | 120.220,20 | 70.901,03 |

-

,"