



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO DE NEGÓCIOS

CONTABILIDADE EM MÉTODOS DE CUSTOS NA FORMAÇÃO DO PREÇO

CURITIBA

2016

RITA DE CÁSSIA DIAS DE OLIVEIRA

CONTABILIDADE EM MÉTODOS DE CUSTOS NA FORMAÇÃO DO PREÇO

Monografia apresentada como requisito parcial á obtenção do título de Especialista, Curso de Especialização em Gestão de Negócios, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador Prof. Luiz Rogério de Farias

CURITIBA

2016

TERMO DE APROVAÇÃO

RITA DE CÁSSIA DIAS DE OLIVEIRA

CONTABILIDADE EM MÉTODOS DE CUSTOS NA FORMAÇÃO DO PREÇO

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de Especialização em Gestão de Negócios, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Prof. Luiz Rogério de Farias
Orientador – Setor Ciências Sociais Aplicadas - UFPR

Prof.
Departamento de

Prof.
Departamento de

Prof.
Departamento de

Curitiba, 30 de Junho de 2016.

“Dedico este trabalho primeiramente a Deus, que tornou a realização deste possível, á minha família e amigos que contribuíram direta e indiretamente para a conclusão do trabalho”.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, que me deu paciência, sabedoria e discernimento. Aos professores, que com sua sabedoria contribuíram para a realização do mesmo. Aos meus colegas de classe pelo convívio durante a realização, onde obtivemos um laço de amizade fraternal. E a minha família que deram apoio e incentivo.

Agradeço também aos donos da gráfica que me forneceram as informações sobre a empresa e me deram a oportunidade para a realização do mesmo.

Diga-me eu esquecerei, ensina-me, e eu poderei lembrar, envolva-me, e eu aprenderei.

Benjamin Franklin

RESUMO

Devido a variedades de produtos e concorrentes fortes, este trabalho apresentará a formação de preço dos produtos oferecidos pela empresa X, a qual trabalha com produtos do ramo gráfico. Conceituaremos contabilidade de custos e seus métodos, além da formação de preço.

Acredita-se que, para as empresas sobreviverem no atual cenário de competitividade acirrada, há a necessidade de um sistema de custos, que permita apurar custos com aplicação de métodos de custeios como, por exemplo, o custeio baseado em atividades, custeio variável/direto, RKW, etc. Utilizaremos como ferramenta principal, o método de absorção, para demonstrarmos a diferença entre o método e a formação de preço exercida atualmente pela empresa.

Palavras-chave: Contabilidade de custos, Método de absorção e formação de preço.

ABSTRACT

Due to varieties of products and strong competitors, this paper presents the pricing of the products offered by the company X, which works with insurance products chart. Conceituairemos cost accounting and methods, as well as pricing.

It is believed that for businesses to survive in today's tough competitive scenario, there is a need for a cost system, in order to establish costs with application of costing methods such as, for example, the activity-based costing, variable costing / Direct , RKW, etc.. We will use as the main tool, the absorption method, to demonstrate the difference between the method and pricing currently exercised by the company.

Keywords: Cost Accounting, absorption method and pricing.

LISTA DE TABELA

TABELA 01 - DEMONSTRAÇÃO DE RATEIO	25
TABELA 02 - DIRECIONADORES DE CUSTOS	28
TABELA 03 - MARGEM DE COMPETITIVIDADE	32
TABELA 04 - LEVANTAMENTO DOS PRODUTOS	40
TABELA 05 - RATEIO	43
TABELA 06 - RESULTADO ESTIMADO DA VENDA	49
TABELA 07 - DRE	50
TABELA 08 - PONTO DE EQUILIBRIO	51
TABELA 09 - DRE RESULTADO FINAL	52

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 01 - CUSTOS FIXOS	19
GRÁFICO 02 - CUSTOS VARIÁVEIS	20
GRÁFICO 03 - CUSTOS SEMIFIXOS	21
GRÁFICO 04 - CUSTOS SEMIVARIÁVEIS	22
GRÁFICO 05 - PONTO DE EQUILIBRIO	37

LISTA DE SIGLAS

ABC	-	ACTIVITY BASED COSTING
CIF	-	CUSTO INDIRETO DE FABRICAÇÃO
CP	-	CUSTO PRIMÁRIO
CPV	-	CUSTO DE PRODUÇÃO VENDIDA
CT	-	CUSTO DE TRANSFORMAÇÃO
DRE	-	DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO
MD	-	MATERIAL DIRETO
MO	-	MÃO DE OBRA DIRETA
MP	-	MATÉRIA-PRIMA
RKW	-	REICHSKURATORIUM FÜR WIRTSCHAFTLICHKEIT

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 TEMA	14
1.2 OBJETO.....	14
1.3 OBJETIVO GERAL	14
1.4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	15
1.5 JUSTIFICATIVA.....	15
1.6 METODOLOGIA	15
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	16
2.1 CUSTOS E SEUS CONCEITOS BÁSICOS.....	16
2.2 CLASSIFICAÇÕES DOS CUSTOS	17
2.2.1 Custos Diretos	17
2.2.2 Custos Indiretos.....	17
2.2.3 Custos Fixos	18
2.2.4 Custos Variáveis.....	19
2.2.5 Custos Semifixos	21
2.2.6 Custos Semivariáveis	22
2.2.7 Custos Primários.....	22
2.2.8 Custos de Transformação.....	23
2.2.9 Custo Padrão	23
2.3 RATEIO.....	24
2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO	25
2.4.1 Método de Custeio RKW	26
2.4.2 Método de Custeio Variável.....	26
2.4.3 Método De Custeio ABC.....	27

2.4.4 Método de Custeio Por Absorção	28
2.4.5 Custeio Alvo ou Meta	29
2.5 FORMAÇÃO DE PREÇO	30
2.5.1 Diferença entre preço e valor	31
2.5.2 Formação de Preço com base no Markup	32
2.5.3 Margem de Competitividade (Mcpt)	32
2.5.4 Formação de Preço em Critérios Contábeis	33
2.5.5 Formação de Preço em Critérios de Investimento	33
2.5.6 Formação de Preço em Critério de Absorção	34
2.5.7 Formação de Preço em Custeio Variável/Direto	34
2.6 POLITICA DE PREÇO	35
2.7 PONTO DE EQUILÍBRIO	36
3 ESTUDO DE CASO	38
3.1 A EMPRESA	38
3.2 LEVANTAMENTO DOS PRODUTOS OFERECIDOS	39
3.3 DEFINIÇÃO DOS VALORES DE DESPESA MENSAL	40
3.4 CÁLCULO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO	42
3.4.1 Rateio e apropriação dos custos	42
3.5 CUSTO UNITÁRIO	44
3.5.1 Comparação do custo unitário com o preço de venda atual	47
3.5.2 Resultado estimado de venda	48
3.6 Ponto de equilíbrio	50
CONSIDERAÇÕES FINAIS	53
REFERÊNCIAS	54
ANEXO	56

1 INTRODUÇÃO

No século XVIII até a revolução industrial existia somente a contabilidade na área financeira, a qual foi desenvolvida na era mercantilista para servir as empresas comerciais. Estas empresas não viviam da fabricação, viviam somente do comércio e seus bens eram produzidos por pessoas ou grupos.

Depois da revolução Industrial a função do contador tornou-se mais complexa, principalmente em obter informações nas demonstrações e na apuração dos resultados, já que era necessário obter dados para atribuir valores aos estoques. Foram necessárias as indústrias à adaptação e formação de critérios para a avaliação de seus estoques. Os valores do estoque dos produtos da empresa deveriam corresponder ao montante equivalente ao valor de compras nas empresas comerciais, com isso passou-se a compor custo de produto aos valores dos fatores de produção.

A contabilidade de custos passou a ser uma ferramenta que auxilia a avaliação de estoques e lucros globais para o controle e decisões gerenciais às empresas, pois nos dias de hoje com o crescimento das empresas, o mercado tornou-se mais competitivo e os clientes estão cada vez mais exigentes por produtos que se ajustem às suas necessidades. Foi necessário o aprimoramento em formas de formação de preço, para o aperfeiçoamento e qualidade em processos e atividades.

1.1 TEMA

Contabilidade em Métodos de Custos na Formação do Preço.

1.2 OBJETO

Demonstrar os métodos de custeio para gerar informações e definir o preço dos produtos gráficos.

1.3 OBJETIVO GERAL

Este projeto tem como objetivo geral realizar a análise da formação de preço para uma melhor alocação dos gastos de uma empresa do ramo gráfico.

1.4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Revisar a literatura sobre o tema da contabilidade de custos e das estratégias de precificação.
- Realizar o cálculo dos custos e o processo de formação de preço da empresa.
- Oferecer um método de custeio no qual os custos sejam alocados de forma coerente, buscando o ponto de equilíbrio da empresa.

1.5 JUSTIFICATIVA

A contabilidade de custos trata dos gastos que ocorreram na produção de bens ou serviços de uma empresa. Ela ajuda analisar e determinar os preços dos produtos vendidos.

Nas sociedades empresariais a formação de preço é um fator importante para obtenção do lucro. Se a empresa conseguir reduzir suas despesas e seus custos, poderá ter um lucro maior, com isso investir em tecnologia que atualmente é muito importante para a produção, e ampliar a sua capacidade de venda.

A formação de preço também é fundamental na competitividade empresarial, pois, ao fabricar um produto que possui um custo menor, a empresa poderá reduzir o preço final, beneficiando o consumidor e se posicionando melhor no mercado. Para isso a empresa deverá ter como base o método de custeio, que além de ajudar irá auxiliar na hora de alocar seus custos na formação do preço final do produto.

1.6 METODOLOGIA

Este trabalho baseia-se em pesquisa exploratória da literatura sobre Contabilidade de Custos e análise qualitativa dos procedimentos de aplicação dos métodos de custeio para formação de preço na indústria de transformação gráfica.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CUSTOS E SEUS CONCEITOS BÁSICOS

Nascida no início da revolução industrial, com a necessidade de controle dos estoques, nas compras efetuadas em um determinado período e nas deduções das mercadorias por vender, a contabilidade de custos evoluiu junto com a indústria e sua demanda por uma apuração mais detalhada do balanço e das demonstrações de resultado. Surge assim, uma vertente da contabilidade financeira sendo a Contabilidade de Custos industrial que logo teria seus critérios aplicados nas empresas comerciais e de serviços (MARTINS, 2003).

Devido à importância em que a contabilidade de custos tem no cenário empresarial em manter a solvência das entidades, diversos estudiosos da contabilidade financeira desenvolveram ao longo do tempo suas definições.

Segundo Horngren, Foster e Datar (2000, p. 19), custo é “[...] recurso sacrificado ou de que se abre mão para um determinado fim. Muitas pessoas consideram custos como quantias monetárias que devem ser pagos na obtenção de mercadorias”.

Já para Martins (2003, p. 25), o custo é um gasto, porém, afirma que é o momento da utilização dos fatores de produção que o difere dos demais gastos. Baseados nisso, os custos seriam classificados em materiais diretos ou indiretos (utilizados na produção), mão de obra direta e indireta de fabricação ou execução do serviço, e os demais gastos classificados em diretos e indiretos de fabricação e conceitua, ainda, despesa como “bem ou serviço consumido de maneira direta ou indireta para a obtenção de receita”.

Outra interpretação é dada por Femenick (2011, p. 42), segundo o qual “custo é uma certa quantidade em recursos financeiros correspondentes a aquisição de bens materiais e imateriais, trabalho e serviços consumidos pela empresa, necessários à produção de seus bens e serviços”.

Baseando-se nesses autores, pode-se concluir que custos é utilizado para auxiliar a contabilidade de custos a classificar e mensurar quaisquer tipos de gastos ou despesas decorrentes da fabricação ou execução de um bem ou serviço, com o intuito de acrescentar os mesmos ao valor total do produto ou do serviço prestado.

2.2 CLASSIFICAÇÕES DOS CUSTOS

2.2.1 Custos Diretos

São os custos que podem ser diretamente apropriados ao valor do produto, pois possuem uma medida objetiva e são de fácil mensuração. Em tese o valor varia com a quantidade produzida e não precisa necessariamente de rateio (MARTINS, 2003).

O que define a classificação desse custo como direto é a possibilidade de saber a parcela aplicada em cada um dos diferentes produtos que recebem esse custo no momento de sua aplicação (DUTRA, 2003, p 43).

Temos como exemplo de custos diretos a matéria-prima usada na fabricação do produto; mão de obra direta; material de embalagem; depreciação de equipamento; energia elétrica das máquinas e outros serviços que tenham contato direto com o produto.

Para a apropriação dos custos diretos, segundo Martins (2003, p. 48), no momento da sua aplicação “basta haver uma medida de consumo, quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão de obra utilizada e até quantidade de força consumida”. É necessário a empresa manter um sistema, onde seja possível identificar qual o destino dos produtos que saem do almoxarifado/estoque, e ter controle de funcionários com a finalidade de saber em qual setor que o funcionário trabalha, com qual produto, entre outros, para que assim possa ter a maior precisão na apropriação do custo.

No caso de empresas de serviços, o acompanhamento é feito geralmente pela ordem de serviço, distinguindo os custos inseridos diretamente.

2.2.2 Custos Indiretos

Fazem parte do indireto, todos os custos da organização que não podem ser agregados diretamente ao valor do produto. Trata-se de uma vasta gama de gastos, pois engloba gastos de todos os outros setores, e para uma distribuição correta é feito o rateio conforme a necessidade da fabricação do produto, ou seja, são custos de difícil mensuração exata. Temos como exemplos a mão de obra indireta, que é o

trabalho realizado para auxiliar a empresa, onde não se possui contato direto com a fabricação do produto, como exemplo podemos citar a mão de obra de supervisores, controle de qualidade, vendas, pós vendas (ZANLUCA, 2007).

Segundo Wernke (2008), os materiais indiretos também são exemplos de custos indiretos, sendo um material de difícil valorização e o seu relacionamento com o produto é irrelevante. São materiais que não incorporam o produto. Outros custos indiretos são custos diários da fábrica, necessário para manter a sua sobrevivência, como depreciação, seguros, manutenção de equipamentos, etc.

Se quisermos fazer o acompanhamento do custo de cada produto durante o mês, ficaremos obrigados a esboçar algumas estimativas, já que podemos ir acompanhando os custos diretos, medidos durante o próprio processo de produção, mas só poderemos efetuar a apropriação correta dos Indiretos após conhecermos os valores totais do mês e também a quantidade de produtos elaborados (MARTINS, 2003, p. 105).

A apropriação dos custos indiretos é feita em cima do rateio, conforme determinar a empresa, onde cada setor possui uma parcela na formação de preço do produto.

2.2.3 Custos Fixos

Os custos fixos e variáveis definem como os custos se comportam em meio às mudanças nas atividades desenvolvidas. Os custos fixos são gastos fixos da fábrica, onde o valor é determinado sem levar em consideração qualquer aumento ou diminuição de volumes, ou seja, os custos se mantêm constantes mesmo que sofram alterações.

Wernke (2008 pg. 67), diz que custos fixos “são aqueles gastos que tendem a se manter constante nas alterações de atividades operacionais independente do volume de produção”.

Segundo Martins (2003), o custo fixo tem como características:

- a) Em uma faixa de produção o total não se altera;
- b) Ocorre variação quando há alteração no volume de produção por unidade produzida, ou seja, quando o valor fixo é diminuído por uma quantidade maior;

- c) Utiliza-se de critérios de rateios, estes assim determinados pela administração, à alocação para departamentos ou centros de custos;
- d) Quando há a desvalorização da moeda, aumento ou redução no volume de produção pode ocorrer variações nos valores totais;
- e) Custos fixos são irreversíveis.

O gráfico abaixo representa os custos fixos:

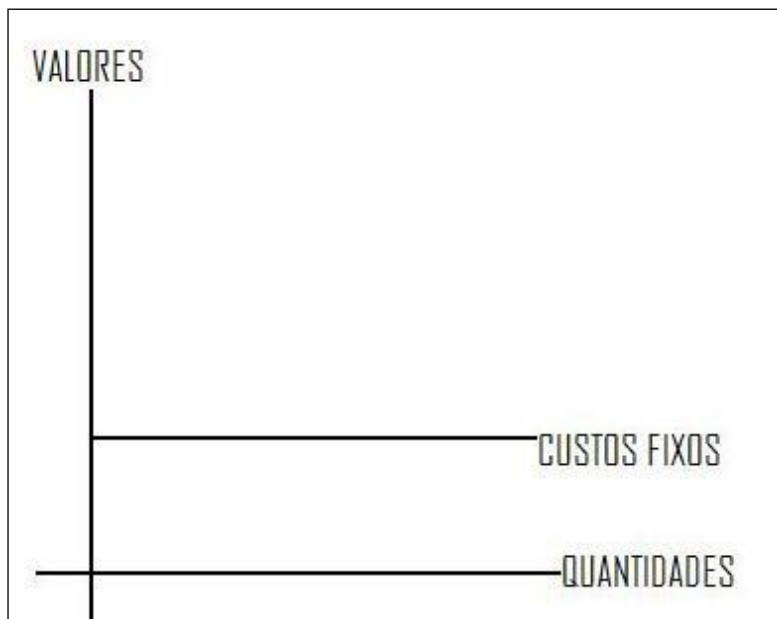


Gráfico 1: custos fixos
Fonte: WERNKE, 2008

Como exemplo de custos fixos tem os aluguéis de equipamentos e instalações, salários administrativos, limpeza e conservação, segurança, propaganda, vigilância, entre outros.

2.2.4 Custos Variáveis

Segundo Megliorini (2007), os custos variáveis são custos que aumentam ou diminuem dependendo do volume da produção, geralmente os custos variáveis podem ser relacionados com os custos diretos, ou seja, o que é de maior consumo e é com isso ocorre uma variação em relação ao volume de produção. O custo variável só é nítido quando as atividades ou a produção da fábrica são exercidas.

Segundo Martins (2003), os custos variáveis possuem as seguintes características:

- a) Quando a proporção é direta no volume de produção, ocorre variação no valor total;
- b) Os valores são constantes por unidade, independente da quantidade produzida;
- c) Não se utiliza o critério de rateio para a alocação aos produtos, estes são feitos de forma direta;
- d) Os custos variáveis podem ser evitados, pois se pode acompanhar e comandar o volume nas atividades.

O gráfico abaixo representa os custos variáveis.

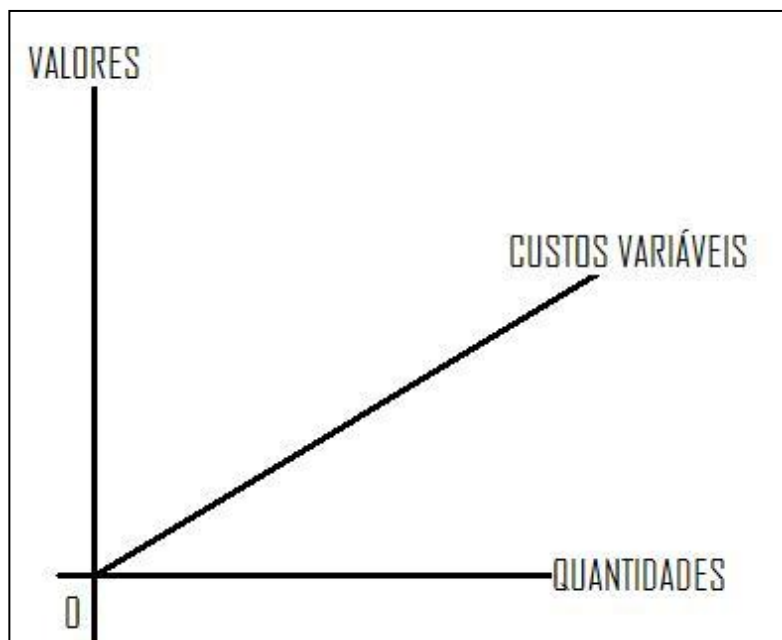


Gráfico 2: custos variáveis
Fonte: WERNKE, 2008.

Exemplo de custo variável podem ser comissões de vendas, insumos produtivos (água, energia, matérias primas, etc.).

A classificação em Fixos e Variáveis leva em consideração a unidade de tempo, o valor total de custos com um item nessa unidade de tempo de atividade. Não se trata, como no caso da classificação de direto e indireto de um relacionamento com as unidades produzidas (MARTINS, 2003 pg. 50).

Custos fixos e variáveis são inseparáveis para todos os tipos de atividades produtivas. Em toda produção independente realizada se usa o critério dos custos fixos, e quando se tem a quantidade na produção realizada usa-se então o custo variável, pois as somas de custo fixo e variável se obtêm o custo total, e com o resultado pode-se indicar a determinação da produção.

2.2.5 Custos Semifixos

Custos semifixos são custos que se alteram em determinado período da produção, ou seja, os custos que permanecem fixos até uma determinada quantidade fabricada, após isso sofrem uma variação tornando-se constante em novo volume de quantidade. Custos semifixos alternam-se em forma de degraus e permanecem constantes dentro de certos intervalos, até atingir um novo patamar na atividade, conforme o gráfico a seguir.

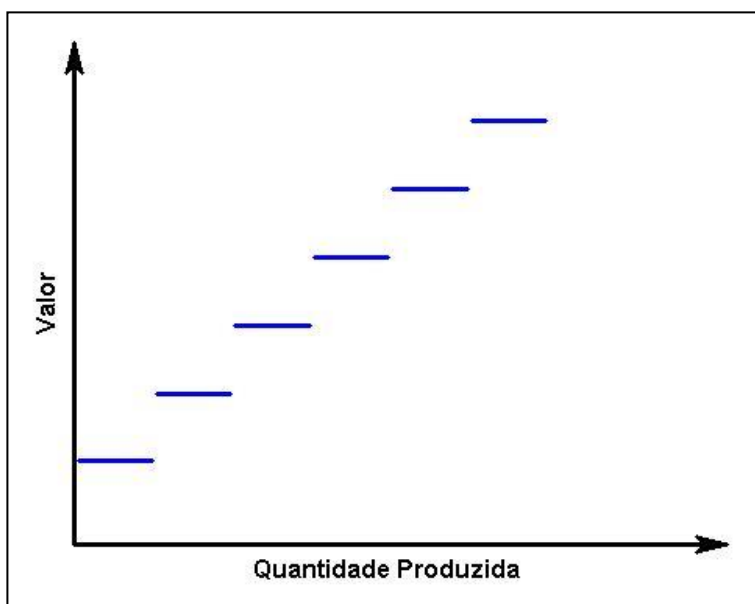


Gráfico 3: Custos semifixos
Fonte: WERNKE, 2008.

Um exemplo de custos semifixos seria a conta de água que tem seu valor fixado até um determinado volume de produção. Outro exemplo de custo semifixo é a energia elétrica, que tem taxas regidas por contratos que determinam valores de consumos, onde se inclui valores proporcionais e adicionais mínimos.

2.2.6 Custos Semivariáveis

Custos semivariáveis variam em função do volume de produção, mais que obtém parcelas fixas mesmo quando não ocorre produção. Segundo Wernke (2008 p.15) custos semivariáveis “são aqueles que variam em função do volume de produção ou venda, mas não exatamente nas mesmas proporções. Tais custos têm uma parcela fixa a partir da qual passam a ser variáveis”, conforme o gráfico a seguir:

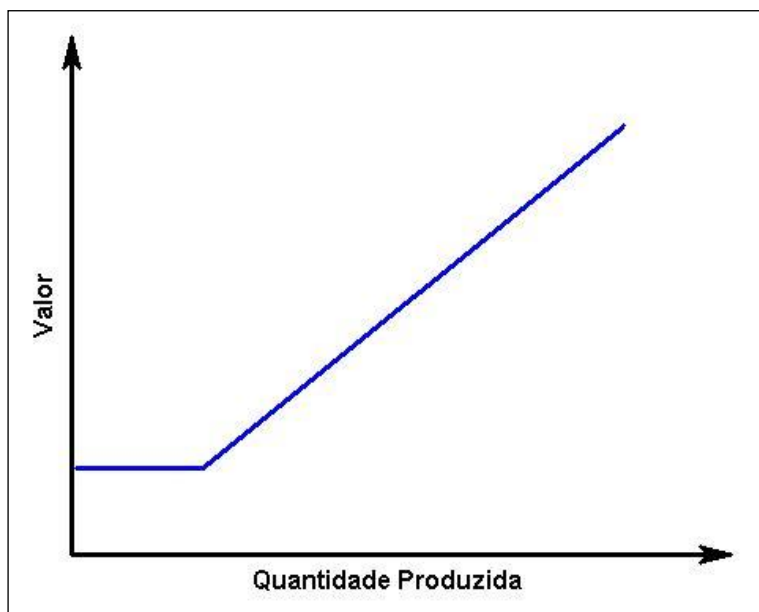


Gráfico 4: Semivariáveis
Fonte: WERNKE, 2008.

Exemplos de custos semivariáveis são as taxas mínimas que são cobradas por algumas empresas, essas taxas fixas são cobradas mesmo quando não ocorrem gastos no período, como a energia elétrica da fábrica. Os custos de manutenção também são exemplos de custos semivariáveis, por serem constituídos de uma parte fixa.

2.2.7 Custos Primários

Através da soma dos gastos com matéria-prima e mão de obra direta, chegou-se ao custo primário. Denominado assim por se tratar de itens identificados no início do processo produtivo. O custo primário engloba gastos realizados

diretamente na produção, sem a interferência de custos indiretos (LEONE, 2000; MARTINS, 2003).

Para calcular o custo primário temos a seguinte fórmula: $CP = MP + MOD$.

Conhecendo o custo primário do produto, é possível cogitar em lucro marginal para cada venda do mesmo, transformando assim, mais competitiva a política de vendas e a fixação de preços.

2.2.8 Custos de Transformação

O custo de transformação simboliza os esforços das empresas nos processos que envolvem a transformação da matéria-prima em produto acabado, ele é determinado pela soma de mão de obra direta e das despesas indiretas de fabricação. Dois fatores de produção que podem ser controlados pela gerencia, objetivando reduzir os custos, aumentar a produtividade e melhorar os rendimentos (LEONE, 2000).

Para chegarmos ao custo, usamos a seguinte fórmula: $CTra = MOD + CIF$.

De acordo com Ulbra (2009, p.80), “o custo de um produto significa uma parte do esforço da produção absorvida por um produto ou por uma atividade produtiva”. Porém, é dificultoso conhecer, que parte dos custos deverá ser alocada a cada produto e a cada atividade produtiva. Quanto mais indiretos forem, mas difícil será o processo de alocação.

2.2.9 Custo Padrão

Devido às mudanças no mercado e um ambiente de incertezas, as organizações tem necessidade de planejamento e controle. Nasceu então o Custo padrão, o qual é um custo predeterminado, que observa os componentes de custos (mão de obra, materiais e gastos de fabricação). Seu objetivo é a capacidade de controle quando comparado com o custeio real, o qual representa o custo acontecido. Toda via o custo padrão só irá passar informações consideráveis, quando funcionar em conjunto com outro sistema de custeamento com base em custos reais. O custo padrão não diminui as funções do real, porém, a sua

implantação só irá ser bem sucedida se já houver um bom sistema de custo real (LEONE, 2000; ROBLES, 2008; MARTINS, 2003).

Para Martins (2003), existem dois tipos de custo padrão, o primeiro seria o custo ideal de produção de um determinado bem ou serviço, seu uso não é recomendado por não ser realista para medição de desempenho, e praticamente não são atingidos. Ele seria o valor conseguido com as melhores matérias e a melhor mão de obra, ainda contando com a capacidade da empresa de nunca parar seu funcionamento. O segundo é custo padrão corrente, é o valor que a empresa coloca como meta para o período seguinte de um produto ou serviço, seu objetivo é o de fazer uma base de comparação entre o que se achou de custo e o que deveria ter achado. Para se fixar o custo padrão, deve ser feito com base em quantidade e valor, para depois, poder avaliar onde estão as diferenças. Robles (2008), ainda cita outro tipo de custo padrão: custos passados ou básicos, onde são fixados em um determinado período e nunca são alterados.

2.3 RATEIO

Os custos rateados somente poderão ser efetuados através dos custos indiretos, pois o rateio é obtido mediante a taxas e gastos que não poderão ser alocados totalmente em um único produto, sendo sempre utilizado por dois ou mais produtos, resultando na divisão proporcional entre eles dos gastos e taxas.

Os custos indiretos de fabricação “compreendem um grupo de elementos cujo consumo não é quantificado nos produtos; por isso, eles são apropriados aos produtos por meio de rateios” (MEGLIORINI, 2007, p. 42).

Segundo Leone (2000, p. 61) “rateio é realizado mediante o emprego de critérios e taxas que resultam na divisão proporcional de um montante global e comum”. Como exemplo, pode-se citar uma empresa que gastou em um determinado mês R\$ 1545,99 de energia elétrica, e fabrica três tipos de produto A,B e C. Sendo fabricados 500 produtos A, 400 produtos B e 400 do C. Para se obter o valor realmente gasto para a fabricação utiliza-se o rateio. Os cálculos foram efetuados da seguinte maneira: Pega-se o kW/h utilizado na fabricação do mês conforme consta no manual das máquinas, multiplica-se o valor do kW/h cobrado

pela companhia de energia elétrica e obterá o custo da energia pela fabricação do mês.

TABELA 1 – DEMONSTRAÇÃO DE RATEIO

Produto	KW/h para a fabricação	R\$ kW/h	Custo da energia por serviço
A	1600	0,377075	603,30
B	1300	0,377075	490,20
C	1200	0,377075	452,49

FONTE: OS AUTORES

Após efetuar o rateio chega-se a seguinte constatação. O produto A utilizou 603,30 de energia elétrica, dividindo-se este valor pelo número de unidades produzidas (500) chega-se a R\$ 1,21, referente ao valor de rateio por unidade do produto e assim sucessivamente aos demais produtos fabricados.

2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 124), “custeio é o ato ou efeito de custear. Assim sendo, pode-se condicionar o termo custeio a uma forma de apropriar custos”. Eles ainda afirmam que “todos os métodos de custeio objetivam determinar o custo unitário de cada bem ou serviço produzido por uma empresa”

A Contabilidade de custos tem por finalidade o fornecimento do preço de venda de um produto ou serviço. A partir deste conceito há duas vertentes: fixa-se o preço de vendas com base no custo ou o custo com base no preço (MARTINS, 2003).

Quando se fixa o preço com base no custo, forma-o de dentro para fora, sendo apurado através dos modelos de Custeio por Absorção, Custeio Direto ou Variável, RKW e Custeio Baseado em Atividades (ABC).

Quando o Custo é fixado com base no preço, ou seja, de fora para dentro, e tem como determinação o valor que o mercado está proposto a pagar pelo produto e

qual será o custo máximo de produção de maneira que irá garantir o retorno que a empresa deseja. Este método denomina-se Custo Alvo ou *Target Costing*.

2.4.1 Método de Custeio RKW

De acordo com Martins (2003), o modelo original do *Reichskuratorium Für Wirtschaftlichkeit* (RKW) considera o custo de oportunidade, referindo-se à remuneração do capital próprio. O referido autor destaca a utilidade do método em considerar o rateio dos custos e despesas totais, expressando que dessa forma é possível chegar ao valor de “produzir e vender”, bastando então acrescentar o lucro desejado para se obter o preço de venda final.

O RKW é um método de apropriação do preço do produto onde são utilizados os custos fixos e variáveis, somando a eles as despesas que a empresa apresenta. Este método de custeio foi utilizado antes da determinação da legislação fiscal, e sua principal vantagem era de que qualquer aumento de um item (custo ou despesa), seria possível calcular o seu efeito no preço final do produto. No sistema RKW além dos custos são apropriadas as despesas aos produtos. Distribuem-se aos produtos os custos diretos e indiretos, pelo custeio de absorção, e as despesas de vendas, administrativas, financeiras etc. Com isto a empresa chega ao total gasto na produção e venda dos produtos. Era determinado primeiro por setor e depois alocado ao produto, ao fim da operação bastava adicionar a margem de lucro desejada pela empresa para se obter o preço de venda do produto (MARTINS, 2003).

2.4.2 Método de Custeio Variável

Esse método consiste em considerar como custo de produção apenas os custos variáveis, já que os custos fixos existem havendo ou não produção, por isso são abatidos diretamente contra o resultado como despesas. Através desse método podemos definir a margem de contribuição que fornece informação o suficiente para a tomada de decisão na empresa, apesar disso, esse método não é aceito em nível

internacional, pois não respeita os princípios contábeis, sendo apenas utilizados em relatórios para auxiliar na tomada de decisão (MARTINS, 2003).

2.4.3 Método De Custeio ABC

Devido à evolução tecnológica e a competitividade entre as empresas, a contabilidade de custos teve que fazer uma mudança em seus sistemas e seus critérios, surgindo assim o sistema *Activity Based Costing* (ABC). Ele permite uma melhor visibilidade dos custos, através da análise das atividades que a empresa efetua no processo de fabricação de seus produtos, toda via, o ABC foi desenvolvido para facilitar a análise estratégica dos custos relacionados com as atividades que mais interferem no consumo de recursos da empresa. Faz parte das atividades da empresa as pessoas, a mão de obra, os materiais, a tecnologia e o ambiente (LEONE, 2000; ROBLES, 2008).

O sistema tornou mais significativo os custos indiretos de fabricação e menos significativos os custos de mão de obra, com isso utilizando a forma de rastreamento dos gastos da empresa e rateando os custos para alocar nas atividades (ROBLES, 2008).

Quando os itens de custos e despesas indiretas não podem ser identificados com os departamentos ou com as atividades, os contadores de custos devem empregar bases de rateio, entre muitas, as seguintes: a área ocupada, o número de empregados, o valor dos equipamentos, a prestação de serviços, os KW/h consumidos e a quantidade de requisições de materiais (LEONE, 2010 p. 259).

De acordo com Martins (2003), é por meio de direcionadores que será determinado o custo de uma atividade. Os direcionadores alocam cada atividade aos produtos, além de determinar e influenciar a maneira de como os produtos utilizará às atividades. Existem dois tipos de direcionadores: o primeiro é o direcionador de custos de recursos, e o segundo é o direcionador de custo de atividade.

O direcionador de custos de recursos aponta a forma de como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades, ou seja, ele evidencia a ligação entre os recursos gastos e as atividades. Já o direcionador de custos de atividade aponta a forma de como os produtos consomem atividades e serve para

custear produtos, ou seja, ele indica a ligação entre as atividades e os produtos (MARTINS, 2003).

TABELA 2 – DIRECIONADORES DE CUSTOS

MAPA DE CUSTOS	DIRECIONADORES DE CUSTOS
Aluguel	Tempo
Energia elétrica	KW/h
Mão – de – obra	Tempo de serviço
Maquinas	KW/h
Produtos	KG/g/M/L

FONTE: TOLEDO, D'AVILLA, 2009.¹

O sistema ABC, como todos os outros métodos, deverá ser testado e ter seus resultados analisados, para que, no decorrer do processo, sejam ajustadas as imperfeições e se obtenha segurança ao passar as informações para a empresa, que, diante dos dados apresentados, avaliará seu desempenho, controlará seus custos e poderá diagnosticar seus desequilíbrios para a tomada das decisões.

Segundo Martins (2003), o ABC é caracterizado por decisões estratégicas, tal como: alteração no processo de formação de preço, redesenho de produtos, eliminação de desperdícios e eliminação ou redução de custos de atividades que não agregam valor. A empresa poderá implantar o ABC, sem interferir no sistema contábil corrente, podendo utilizá-lo como um sistema paralelo e apenas periodicamente.

2.4.4 Método de Custeio Por Absorção

No método de custeio por absorção, “apropriam-se à produção os custos fixos e variáveis, tanto os diretos quanto os indiretos. Assim, os custos fixos e variáveis são “estocados” e lançados ao resultado apenas quando da venda dos produtos correspondentes” (FERREIRA, 2007, p. 81). Este custeio exige que todos os custos que tenham contribuído para a elaboração dos produtos e serviços

¹ TOLEDO, D' AVILLA: http://www.engwhere.com.br/empreiteiros/sugestao_implantacao_metodo_custeio.pdf.

realizados façam parte do custo total. Assim, tanto os custos diretos como os indiretos incorporam-se ao custo de produção. Os primeiros pela apropriação direta, e os indiretos, por meio de rateio.

O custeio por absorção está de acordo com os princípios contábeis, especificamente com o princípio de competência, além de ele ser obrigatório no Brasil.

Embora haja métodos de apuração de custos mais modernos e mais confiáveis do ponto de vista gerencial e administrativo, o custeio por absorção, por sua aceitação fiscal e, ainda, por identificação com os princípios fundamentais de contabilidade, é o método de apuração de custos de produção mais utilizado no país (BERTI, 2009, p. 59).

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 125), por meio deste método é possível “apurar o saldo dos estoques, o custo da produção vendida (CPV), além de demonstrar a situação patrimonial no Balanço”.

2.4.5 Custeio Alvo ou Meta

Segundo Costa (2005) o custeio-alvo ou meta é um processo de planejamentos de lucros, preços e custos, seu objetivo é chegar ao custo utilizando-se de preço e venda. Também é utilizado na análise de produtos e desenhos de processos. Como o preço ideal não é capaz de produzir o resultado mínimo necessário, surgiu essa maneira de se ter a escolha do caminho inverso, que nada mais é que o custo definido de fora para dentro.

Com o surgimento da competitividade no mercado, clientes tornaram-se mais exigentes por produtos que se ajustem a suas necessidades, já que na formação dos preços se utiliza a oferta e procura. Costa (2005, p. 272) aponta que o “custo-alvo pode ser mostrado aritmeticamente como: $CA = \text{preço de venda} - \text{lucro desejado}$ ”.

As empresas não podem alterar seus preços por modificações nas estruturas de custos, o caminho inverso passou a ser uma ferramenta para um plano estratégico e desempenho no mercado.

Custo meta, apesar de ser um conceito simples, é também uma mentalidade de gerenciamento, já que para se chegar a um denominador

comum de qual o custo meta e qual produto a ser feito (MARTINS, 2003 p. 224).

Custo meta ou alvo é conhecido na linguagem inglesa como *Target Cost*, significa que o custo máximo admissível de um produto para que, o preço de venda que o mercado oferece se chegue ao mínimo da rentabilidade. Na fase de planejamento existe a possibilidade de alteração significativa dos custos, essas características são alteradas durante o projeto do produto.

2.5 FORMAÇÃO DE PREÇO

Para conhecer o tipo de mercado em que uma empresa atua é necessário analisar a formação de preço de um produto ou serviço. Existem quatro tipos de mercados que estudam os comportamentos da oferta e da procura, por bens e serviços para se chegar á formação de preço, são eles: Os mercados de concorrência pura, monopólio, oligopólio e o de concorrência monopolista.

Segundo Costa (2005), há alguns fatores que influenciam a formação de preço de um produto ou serviço como:

- a) Concorrência: no mercado, em que o preço tenderá ser menor do que seria caso não houvesse competição em empresas que oferecem produtos semelhantes.
- b) Gastos: na produção de produtos onde o empresário espera recuperar gastos que efetuou e com lucro.
- c) Clientes: as empresas se preocupam na reação de seus clientes ao alterar ou estabelecer os preços.
- d) Governo: sua influência é muito forte para a formação dos preços dos produtos e serviços. Pois o governo dispõe de várias formas para a influência no preço do produto como subsídio, incentivos fiscais, exportação, restrições e estímulos à importação, criação e ampliação de tributos.

Porém, o fator mais importante a ser levado em consideração para a formação do preço são os custos com a fabricação do produto, onde o valor da receita adquirida deve cobrir todos os custos e demais despesas.

Empresários atendem aos desejos de seus consumidores, lhes oferecendo bens e serviços na busca do lucro. Segundo Costa (2005, p. 269) “numa economia capitalista, à alocação dos recursos às várias atividades se dá em função dos lucros esperados”.

Na teoria econômica temos o conceito elasticidade da procura e da oferta. O aumento ou diminuição do preço de um produto.

A teoria econômica é muito rica conceitualmente, mas encontram-se grandes dificuldades para quantificar esses conceitos. Por esses motivos, as empresas, habitualmente, recorrem a enfoques práticos para estabelecer preços (COSTA, 2005 p. 270).

Segundo Martins (2003), quando não há formação de preço adequada, poderá ocasionar o encerramento de empresas com menos de um ano. Um erro que os empresários podem cometer é levar em consideração apenas o valor estimado das possíveis despesas empresariais, outra falha que pode ocorrer é em considerar apenas os impostos diretos e esquecer os impostos que também deveriam estar incluso no preço do produto.

2.5.1 Diferença entre preço e valor

Segundo o escritor Oscar Wilde, preço é o que se paga e valor é o que se leva. Esta definição demonstra que compradores estão em busca de valor e que o preço seria o esforço monetário despendido para se obter aquele valor².

O valor está envolvido com a necessidade de quem estará usufruindo do produto ou serviço. O produto pode ter o mesmo preço, mas valores diferentes para clientes diferentes. O preço é a representação quantitativa do valor do produto ou serviço, onde se relacionará com os fatores de produção como custos, despesas e impostos (DUBOIS, KULPA e SOUZA, 2006).

Há dois tipos de impostos: os diretos que se relacionam diretamente com o produto, que são PIS e COFINS, e os impostos indiretos como o IPTU e IPVA, que segundo Dubois, Kulpa e Souza (2006) é um fator que na maioria das vezes os empresários não consideram ao formar o preço do produto.

² Oscar Wilde: [HTTP://www.citador.pt/frases/citacoes/a/oscar-fingall-oflahertie-wills-wilde](http://www.citador.pt/frases/citacoes/a/oscar-fingall-oflahertie-wills-wilde)

Para que o preço de venda seja fixado por um valor superior ao do custo de aquisição ou produção, a empresa deverá transferir para o consumidor o ônus da incidência dos tributos sobre o faturamento e o lucro da empresa (NEVES, VICECONTI, 2006).

2.5.2 Formação de Preço com base no Markup

É o método mais simples para a aplicação da formação de preço, onde é acrescido ao custo unitário uma porcentagem chamada de margem de lucro. A margem de lucro deve englobar o lucro desejado pela empresa e um valor estimado para que possa cobrir as despesas do período. Apesar de ser um método simples não é o mais indicado, pois não diferencia o lucro alcançado, dando prioridade no pagamento das despesas e também permite que se trabalhe apenas com valores estimados de despesas e impostos (LEONE, 2010).

Segundo Bernardi (2007, p.164), “o Mark-up pode 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”.

2.5.3 Margem de Competitividade (Mcpt)

Este método demonstra como está o valor do seu produto em relação à concorrência, para que ele possa ser calculado deve-se ter o preço médio que está sendo trabalhado pelo mercado. Após relacionar seu preço ao preço de mercado, teremos as seguintes hipóteses: nulo, quando o valor do produto está igual ao do mercado; positivo, se o valor do produto está abaixo do mercado e o negativo, quando o valor do produto está acima do trabalhado no mercado.

TABELA 3 - MARGEM DE COMPETITIVIDADE

PREÇO DO PRODUTO	PREÇO DE MERCADO	MCPT	RESULTADO
R\$ 10,00	R\$ 10,00	0%	Nulo
R\$ 8,00	R\$ 10,00	+ 20%	Positivo

R\$ 13,00

R\$ 10,00

- 30%

Negativo

 FONTE: DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006.

De acordo com Dubois; Kulpa e Souza (2006), o ideal nesse método é sempre buscar a nulidade, onde o preço do produto esteja igual ao dos concorrentes.

2.5.4 Formação de Preço em Critérios Contábeis

Em relação aos outros métodos esse é o mais específico e exato, ele leva em consideração uma base para cada elemento que será considerado no cálculo, como por exemplo:

Ca = Custos Unitário - Valor estipulado sobre os custos do período;

T = Tributos - Porcentagem Estimada sobre o preço de venda;

D = Despesas - Porcentagem Estimada sobre o preço de venda;

L = Margem de Lucro Desejada - Porcentagem Estimada sobre o preço de venda.

Seguindo a seguinte fórmula: $P = Ca + T + D + L$.

Caso o valor do preço final não esteja satisfatório, ou seja, rejeitado pela demanda, a alteração deve ser feita nas bases dos elementos utilizados.

2.5.5 Formação de Preço em Critérios de Investimento

A forma de cálculo desse método é semelhante a do método de Markup, com a diferença que o critério da margem de lucro está diretamente ligado ao investimento realizado pelo empresário e com a expectativa de retorno estimado, ou seja, a porcentagem de lucro a ser acrescido a preço do produto será conforme o empresário desejar ter o retorno de seu investimento inicial (DUBOIS, KULPA, SOUZA, 2006).

Este critério tem como objetivo fixar uma taxa para um determinado volume de venda e uma taxa pelo investimento realizado. Estipula-se essa taxa por um nível considerado "normal" para a produção, assim como os custos e demais despesas da

empresa. A taxa de retorno do investimento deve orientar o preço de venda para retorno de curto e/ou longo prazo (SANTOS, 1995).

2.5.6 Formação de Preço em Critério de Absorção

Segundo Martins (2003, p. 37), este sistema “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos”.

Quando se iniciou os estudos para a apropriação dos custos, o método de absorção foi o primeiro a ser aperfeiçoado. Por ele é feita a apropriação de todos os custos, indiferentemente de ser direto ou indireto o que acaba elevando o preço de venda.

Esse método é o único permitido no Brasil pela lei 6.404 do ano de 1976. Para as empresas de lucro real, com este método conseqüentemente á um maior lucro, seguido de uma tributação maior (HORNGREN, FOSTER e DATAR, 2000).

2.5.7 Formação de Preço em Custeio Variável/Direto

Segundo Leone (2000, p. 406) o custeio variável serve como um “critério administrativo, gerencial, interno”, além de demonstrar a contribuição marginal, a qual é a “diferença entre as receitas e os custos diretos e variáveis”. Este custeamento auxilia a gerencia no processo de planejamento e de tomada de decisão.

Esse método de custeio se assemelha ao custeio por absorção com a diferença de apenas considerar os custos variáveis para a formação do preço, levando em consideração que os custos fixos existirão mesmo se não houver produção, sendo assim, os custos fixos são considerados como despesas refletindo diretamente o resultado do exercício.

Horn gren, Foster e Datar (2000), classificam os custos variáveis como custos inventariáveis, diante disso, os custos fixos são excluídos dessa classificação, sendo custos do período em que ocorreram.

2.6 POLITICA DE PREÇO

Os métodos de precificação estão em conjunto com as empresas para estabelecerem as políticas da formação de preços, que são importantes para conseguir estabelecer e manter níveis de preços que irão conduzir o preço de mercado e o valor pretendido pelos clientes.

Segundo Kotler (*apud* Vicente, 2001) a política de preço está enunciada como:

- a) Política de seguir preços: é quando uma empresa segue a líder do mesmo ramo que possui um espaço estável e controlado no mercado, se mantendo seguidora. Ex: A cervejaria “K” segue a cervejaria “A” com o preço de venda abaixo do proposto pela líder.
- b) Política de aumento da qualidade percebida: A empresa mantém o mesmo preço, aumentando a qualidade do produto ou serviço prestado fazendo um diferencial em relação com a concorrente. Ex: Em uma fábrica de automóveis, oferece “ar condicionado” sem aumentar o preço tabelado.
- c) Política de redução de preços: a empresa reduz o preço do produto para conseguir vender um volume maior de produtos. Ex: a empresa “X” abaixa o preço de um produto para aumentar as vendas.
- d) Política de aumento de preço e qualidade: A empresa opta por se diferenciar no mercado, aumentando na qualidade agregada. Ex. Uma indústria do ramo automobilístico oferece carros com freio ABS e direção hidráulica, em contra partida aumentando o valor do produto.
- e) Política de inovação: a empresa lança novas linhas de produtos á preços inferiores, tornando-os mais competitivos e atingindo várias classes consumidoras, com a intenção de se consolidar e aumentar a sua participação no mercado. Ex: Uma indústria de suco lança novos sabores e utiliza embalagens a preço inferior, assim tornando o seu produto mais competitivo em relação aos outros fabricados pela mesma empresa.
- f) Preço de sobrevivência: é o preço fixado em situação que há necessidade de fazer caixa, sem levar em consideração a margem de contribuição, geralmente essa estratégia ocorre de maneira momentânea ou em determinada época com relação

aos produtos sazonais. Ex: empresa aérea americana depois do ataque que ocorreu em 11 de setembro de 2001, após ter dificuldades em vender passagens, reduz o preço das passagens para conseguir se manter no mercado sem abrir falência.

g) Maximização dos Lucros: a empresa posiciona-se no mercado buscando obter o maior lucro possível a curto prazo e explora-se ao máximo o ciclo de vida do produto. Ex: o caso *'Kart in door'*, que no início cobrava-se R\$100,00 à hora sem fundamentar os custos. Após a entrada de novas empresas prestando o mesmo serviço o preço caiu para R\$ 40,00 à hora.

h) Liderança de participação de mercado: a precificação é definida com a intenção de ganhar espaço no mercado introduzindo-se de maneira mais rápida. Ex: refrigerantes populares, chamados Tubaínas.

i) Liderança de qualidade: O preço não é requisito fundamental, mas sim a qualidade do produto. Ex: uma janela de alumínio simples o cliente deixa de comprá-la por optar por uma anodizada que o preço é superior a simples.

2.7 PONTO DE EQUILÍBRIO

Qualquer empresa sendo ela do ramo industrial ou de serviços busca obter um ponto de equilíbrio, no qual os custos e despesas sejam menores do que o recebido com as vendas da mercadoria ou a prestação de um serviço.

Hornegren, Foster e Datar (2000 p. 45), afirmam que “o ponto de equilíbrio é o nível de atividade em que as receitas totais e os custos totais se igualam, ou seja, o lucro é igual a zero”.

O ponto de equilíbrio pode ser calculado por duas maneiras: por unidades ou valor das vendas. Para obter o ponto de equilíbrio pelas unidades divide-se o valor dos custos fixos pela margem de contribuição unitária. O ponto de equilíbrio por valor das vendas divide-se os custos fixos pelo índice da margem de contribuição.

Com base nos cálculos efetuados através do ponto de equilíbrio, chegamos a fórmula para calcular a quantidade do volume a ser fabricado, para obtermos o lucro desejado.

$$\text{Volume Total} = \frac{\text{Custos fixos} + \text{lucro operacional desejado}}{\text{Margem de contribuição unitária}}$$

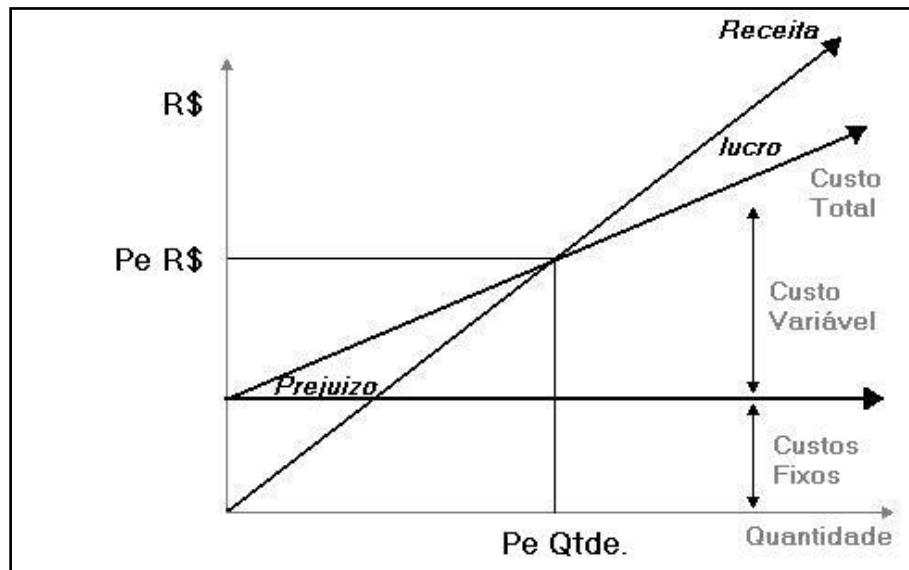


GRÁFICO 5 : PONTO DE EQUILÍBRIO
 Fonte: MARTINS, 2003

Onde: Pe: Ponto de equilíbrio
 Qtde: Quantidade

Com o valor encontrado e aplicado ao gráfico, a empresa conseguirá visualizar facilmente e de maneira exata a quantidade suficiente a ser produzida para ter lucro, com isso conseguirá pagar os custos de fabricação e até mesmo evitar prejuízos.

3 ESTUDO DE CASO

3.1 A EMPRESA

A empresa selecionada para a aplicação do estudo de caso trabalha com produtos do ramo gráfico e plotagem em geral. Foi fundada em 2010, com investimento inicial de R\$ 90.000,00, para compra de maquinário e pagamento de parte do imóvel, o qual é para o funcionamento da empresa, situado na região metropolitana de Curitiba.

Atualmente a empresa é tributada pelo Simples Nacional, não possuindo filiais e em seu quadro de funcionários possui quatro colaboradores devidamente registrados.

No último exercício fiscal, a empresa apresentou faturamento bruto aproximado de R\$ 180.000,00, capital social de R\$ 120.000,00 e prejuízo acumulado de aproximadamente de R\$ 6.500,00.

A contabilidade da empresa é realizada por um escritório contábil terceirizado, onde os sócios a utilizam apenas para fins fiscais e para a emissão da folha de pagamento dos funcionários. Devido essa terceirização, a empresa não possui nenhum contato com a contabilidade de custos e não utiliza nenhum método de custeio.

A empresa tem como base para a formação de preço, a pesquisa de mercado, sendo aplicado o preço médio dos concorrentes, ela também usa como base o valor gasto com compra de matéria-prima. Conseqüentemente a formação de preço não é efetuada de forma correta, na qual os custos não são alocados de maneira coerente. Devido essa ineficiência na formação de preço a empresa viu a necessidade de desenvolver um método de custeio.

Conforme prevê a lei nº 6.404 de 1976, o único método de custeio aceitável é o por absorção, o qual foi utilizado para este estudo de caso.

A intenção deste estudo de caso é propor um método de custeio onde os custos sejam alocados de forma coerente, onde o preço de venda supra todos os gastos. Dividimos nosso estudo em três fases: A primeira fase é a identificação e valorização dos custos unitários, a segunda fase é o cálculo do resultado do período, através da comparação do custo unitário com o preço de venda aplicado. A última

fase é a identificação do ponto de equilíbrio, onde o preço de venda seja capaz de suprir todos os custos e despesas do exercício, através da aplicação da margem de lucro.

3.2 LEVANTAMENTO DOS PRODUTOS OFERECIDOS

Foi realizado um levantamento dos produtos oferecidos pela empresa, o qual foi observado que os mesmos são vendidos conforme o seu tamanho e sua tiragem, que é o número pré-estabelecido pela empresa para a venda do produto.

Os produtos que a empresa oferece para venda são: Banner, folder, cartão de visita e encarte de mercado. O banner é produzido através de uma máquina específica e utiliza como matéria-prima a lona e a baguete³, o produto é oferecido em três tamanhos e são vendidos por unidade.

O folder é produzido conforme a solicitação do cliente, tendo variações em seu tamanho e em sua tiragem.

O cartão de visita poderá ser vendido em dois tipos de materiais, sendo o papel couchê com verniz e o papel couchê sem verniz, possuindo um tamanho único. Tanto o folder quanto o cartão visita utilizam a mesma máquina para produção.

O encarte possui dois tamanhos distintos e variam de acordo com a sua tiragem, sendo de folha única, frente e verso.

³Baguete é a madeira utilizada como sustentação do Banner.

TABELA 04 - LEVANTAMENTO DOS PRODUTOS

PRODUTOS	TAMANHO	TIRAGEM	PREÇO DE VENDA
Banner	40x60cm	1	6,00
Banner	148x200cm	1	77,50
Banner	80x120cm	1	24,00
Folder	31x44cm	2.500	599,00
Folder	31x44cm	5.000	790,00
Folder	31x44cm	10.000	1.290,00
Folder	10x15cm	2.500	75,00
Folder	10x15cm	5.000	99,00
Folder	10x15cm	10.000	187,00
Folder	20x28cm	2.500	236,00
Folder	20x28cm	5.000	318,00
Folder	20x28cm	10.000	620,00
Cartão de Visita C/ Verniz	8,8x4,8cm	500	R\$ 46,00
Cartão de Visita C/ Verniz	8,8x4,8cm	1.000	R\$ 55,00
Cartão de Visita S/ Verniz	8,8 x 4,8cm	500	R\$ 46,00
Cartão de Visita S/ Verniz	8,8 x 4,8cm	1.000	R\$ 55,00
Encarte	30x42cm	2.500	R\$ 499,00
Encarte	30x42cm	5.000	R\$ 662,00
Encarte	31x44cm	2.500	R\$ 530,00
Encarte	31x44cm	5.000	R\$ 700,00

FONTE: OS AUTORES

Podemos observar na tabela acima o preço de venda de cada produto. Conforme citado anteriormente, a empresa usa como critério para a formação de preço a média dos valores de venda de suas concorrentes e a somatória do gasto com a matéria-prima.

3.3 DEFINIÇÃO DOS VALORES DE DESPESA MENSAL

Para o levantamento dos materiais e recursos consumidos para a fabricação dos produtos, foram usados como base os dados da DRE de 2014, da qual

utilizaremos os valores apresentados para os demais cálculos da formação de preço.

Com essas informações realizamos o cálculo da média mensal dos recursos consumidos, dividindo o valor total gasto de cada item pelo número de meses do exercício.

a) Mão de Obra: No exercício de 2014, foi apresentado um gasto total de R\$ 43.908 (quarenta e três mil e novecentos e oito reais), chegando ao valor mensal de R\$3.659 (três mil e seiscentos e cinquenta e nove reais).

b) Energia Elétrica: No ano de 2014 foi gasto com energia elétrica o montante de R\$ 13.500 (treze mil e quinhentos reais), totalizando o valor mensal de R\$ 1.125 (um mil e cento e vinte e cinco reais).

c) Matéria-prima: Para a fabricação dos produtos a empresa utiliza como matéria-prima os seguintes materiais: lona, baguete, papel couchê e tinta. Atingindo o total de compra no ano de 2014 o valor de R\$ 61.740 (sessenta e um mil, setecentos e quarenta reais). Teve como custo mensal de matéria-prima o valor de R\$ 5.145 (cinco mil, cento e quarenta e cinco reais).

d) Pró Labore: O Pró Labore refere-se ao salário fixo pago aos sócios da empresa. Nesse valor não é considerado a distribuição de lucro. O valor apresentado na DRE foi de R\$ 22.008 (vinte e dois mil e oito reais), tendo como valor mensal R\$ 1.834 (mil e oitocentos e trinta e quatro reais).

e) Imposto: A empresa no ano de 2014 arcou com os impostos trabalhistas e os impostos do regime simples nacional. O total gasto no exercício anterior foi o montante de R\$ 25.092 (vinte e cinco mil e noventa e dois reais), considerando assim que sua média mensal foi o valor de R\$ 2.091 (dois mil e noventa e um reais).

f) Despesas bancárias: As despesas bancárias referem-se as taxas de administração e do pacote de serviços, onde consta as despesas referentes a emissão do boleto bancário para pagamento ou antecipação da retirada de duplicatas. Teve um valor mensal de R\$ 291 (duzentos e noventa e um reais), totalizando no ano R\$ 3.492 (três mil, quatrocentos e noventa e dois reais).

g) Honorários contábeis: O valor gasto com honorários contábeis foi de R\$ 8.400 (oito mil e quatrocentos reais), sendo a média mensal de R\$ 700 (setecentos reais). O devido gasto com escritório contábil envolve os o calculo da folha de pagamento de seus empregados e cálculos para pagamento dos impostos.

h) Água: O montante gasto em 2014 com água potável foi de R\$ 1.884 (um mil, oitocentos e oitenta e quatro reais), sendo R\$ 157 (cento e cinquenta e sete reais) mensais.

i) Telefone: A empresa gastou no ano anterior com telefone e internet o valor de R\$ 5.268 (cinco mil e sessenta e oito reais), como média mensal obteve o valor de R\$ 439 (quatrocentos e trinta e nove reais).

j) Material Expediente: Inclui como material de expediente as despesas administrativas e despesas com manutenção predial, sendo reformas e limpeza. Totalizou no ano de 2014 o valor de R\$ 3.588 (três mil e cinquenta e oitenta e oito reais). Mensalmente realizou um gasto de R\$ 299 (duzentos e noventa e nove reais).

De acordo com esses dados, totalizou-se no decorrer de 2014 o montante de R\$ 188.880 (cento e oitenta e oito mil, oitocentos e oitenta reais). A empresa teve como custo e despesa mensal o valor de R\$ 15.740 (quinze mil, setecentos e quarenta reais).

3.4 CÁLCULO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Para a aplicação do método de custeio por absorção, utilizamos os custos diretos e indiretos, independentemente se forem fixos ou variáveis. São eles:

- Mão de Obra;
- Energia Elétrica; e
- Matéria-prima.

3.4.1 Rateio e apropriação dos custos

Para realizar a apropriação da mão de obra no custo unitário dos produtos, foi verificado que no quadro de funcionários da empresa não há distinção entre funcionários da administração e produção, onde todos auxiliam em ambos os setores, por isso, consideramos a totalidade do valor contabilizado como mão de obra como custo direto. Realizamos a divisão do valor mensal de mão de obra pelo

número de itens produzido pela gráfica, assim chegou-se ao valor de R\$ 182,95 (cento e oitenta e dois reais e noventa e cinco centavos) por produto (anexo 01).

Para elaborarmos a apropriação da matéria-prima, nos foi fornecido uma planilha de controle interno da empresa, onde consta a relação da média mensal da quantidade dos produtos vendidos no exercício anterior. Também se utilizou para a realização o critério de apropriação de matéria, esse critério foi calculado através da multiplicação do tamanho do produto, sua tiragem e a quantidade média produzida. De acordo com a fórmula abaixo:

$$Cr = tp.ti.qm$$

Cr = Critério de rateio

tp = Tamanho do produto

ti = Tiragem

qm = Quantidade média Produzida

Este critério foi utilizado para o cálculo da lona, do papel couchê e da tinta, já a baguete por ser utilizada apenas no Banner, teve seu valor apropriado pela quantidade mensal produzida.

Para o rateio da energia elétrica, observou-se a quantidade de máquinas que a empresa possui, as quais são três, uma impressora para Banners, uma para Folders e Cartões de Visita e outra impressora para encartes. O cálculo do rateio foi realizado com base no gasto por hora de energia elétrica, esses dados foram retirados do manual de instruções das máquinas, conforme apresentamos abaixo:

TABELA 05 - RATEIO

IMPRESSORAS	PRODUTO	GASTO COM ENERGIA
Ploter	Banner	70 Kw/h
Flexo Folder	Folder e Cartão de Visita	35 Kw/h
Blood Omen OS	Encartes	45 Kw/h

FONTE: OS AUTORES

Este cálculo foi realizado através da divisão do valor mensal estimado gasto com energia elétrica, pelo somatório de Kw/h horas utilizados pelas máquinas, e agregado o percentil referido a cada impressora, conforme fórmula abaixo:

$$\text{Cr: } (e/\text{Skh}) * K$$

Onde:

Cr: Critério de rateio

e: Valor mensal estimado gasto com energia elétrica

K: Kw/h utilizado por máquina.

Skh: Somatório de kw/h utilizado pelas máquinas

3.5 CUSTO UNITÁRIO

O custo unitário representa o valor gasto para a produção de uma unidade do produto em questão. Após a apropriação dos custos diretos e o rateio dos custos indiretos, chegou-se ao valor unitário por produto:

- a) Banner 40x60cm: Apresentou custo total de R\$ 381,66 (trezentos e oitenta e um reais e sessenta e seis centavos) e quantidade média produzida no período de 4,25 unidades, resultando em um custo unitário de R\$89,80 (oitenta e nove reais e oitenta centavos). Dentro do custo total a mão de obra corresponde a 48% do valor, tendo o maior percentual no resultado.
- b) Banner 148x200cm: Apresentou custo total de R\$ 656,60 (seiscentos e cinquenta e seis reais e sessenta centavos) e quantidade média produzida no período de 7,83 unidades, apresentando um custo unitário de R\$ 83,82 (oitenta e três reais e oitenta e dois centavos). Dentro do custo total a matéria-prima corresponde a 46% do valor, tendo o maior percentual no resultado.
- c) Banner 80x120cm: Apresentou custo total de R\$ 490,44 (quatrocentos e noventa reais e quarenta e quatro centavos) e quantidade média produzida no período de 9,33 unidades, resultando um custo unitário de R\$ 52,55 (cinquenta e dois reais e cinquenta e cinco centavos). Dentro do custo total a mão de obra corresponde a 37,3% do valor, tendo o maior percentual no resultado.
- d) Folder 31x44cm (Tiragem 2.500): Apresentou um custo total de R\$ 433,77 (quatrocentos e trinta e três reais e setenta e sete centavos) e quantidade média

produzida de 1,67 unidades, resultando um custo unitário pela tiragem de R\$ 260,26 (duzentos e sessenta reais e vinte e seis centavos). Dentro do custo total a matéria-prima corresponde a 53% do valor, tendo o maior percentual no resultado.

e) Folder 31x44cm (Tiragem 5.000): Apresentou um custo total de R\$ 825,84 (oitocentos e vinte e cinco reais e oitenta e quatro centavos) e quantidade média produzida de 2,25 unidades, resultando um custo unitário pela tiragem de R\$ 367,04 (trezentos e sessenta e sete reais e oitenta e quatro centavos). Dentro do custo total a matéria-prima corresponde a 75% do valor, tendo o maior percentual no resultado.

f) Folder 31x44cm (Tiragem 10.000): Apresentou um custo total de R\$ 802,78 (oitocentos e dois reais e setenta e oito centavos) e quantidade média produzida de 1,08 unidades, resultando um custo unitário conforme a tiragem, de R\$ 741,03 (setecentos e quarenta e um reais e três centavos). Dentro do custo total a matéria-prima corresponde a 74% do valor, tendo o maior percentual no resultado.

g) Folder 10x15cm (Tiragem 2.500): Apresentou um custo total de R\$ 217,09 (duzentos e dezessete reais e nove centavos) e quantidade média produzida de 0,92 unidades, resultando um custo unitário de R\$ 236,83 (duzentos e trinta e seis reais e oitenta e três centavos). Dentro do custo total a mão de obra direta corresponde a 84% do valor, tendo o maior percentual no resultado.

h) Folder 10x15cm (Tiragem 5.000): Apresentou um custo total de R\$ 393,36 (trezentos e noventa e três reais e trinta e seis centavos) e quantidade média produzida de 6,25 unidades, resultando um custo unitário conforme a tiragem, de R\$ 62,94 (sessenta e dois reais e noventa e quatro centavos). Dentro do custo total a matéria-prima corresponde a 48% do valor, tendo o maior percentual no resultado.

i) Folder 10x15cm (Tiragem 10.000): Apresentou um custo total de R\$ 487,20 (quatrocentos e oitenta e sete reais e vinte centavos) e quantidade média produzida de 4,67 unidades, resultando um custo unitário pela tiragem, de R\$ 104,04 (cento e quatro reais e quatro centavos). Dentro do custo total a matéria-prima corresponde a 58% do valor, tendo o maior percentual no resultado.

j) Folder 20x28cm (Tiragem 2.500): Apresentou um custo total de R\$ 477,73 (quatrocentos e setenta e sete reais e setenta e três centavos) e quantidade média produzida de 4,83 unidades, resultando um custo unitário de R\$ 98,84 (noventa e oito reais e oitenta e quatro centavos). Dentro do custo total a matéria-prima corresponde a 57% do valor, tendo o maior percentual no resultado.

- k) Folder 20x28cm (Tiragem 5.000): Apresentou um custo total de R\$ 951,17 (novecentos e cinquenta e um reais e dezessete centavos) e quantidade média produzida de 6,58 unidades, resultando um custo unitário de R\$ 144,48 (cento e quarenta e quatro reais e quarenta e oito centavos). Dentro do custo total a matéria-prima corresponde a 79% do valor, tendo o maior percentual no resultado.
- l) Folder 20x28cm (Tiragem 10.000): Apresentou um custo total de R\$ 979,57 (novecentos e setenta e nove reais e cinquenta e sete centavos) e quantidade média produzida de 3,42 unidades, resultando um custo unitário, pela tiragem de R\$ 286,70 (duzentos e oitenta e seis reais e setenta centavos). Dentro do custo total a matéria-prima corresponde a 79% do valor, tendo o maior percentual no resultado.
- m) Cartão de Visita C/ Verniz 8,8x4,8cm (Tiragem 500): Apresentou um custo total de R\$ 203,79 (duzentos e três reais e setenta e nove centavos) e quantidade média produzida de 0,75 unidades, resultando um custo unitário de R\$ 271,71 (duzentos e setenta e um reais e setenta e um centavos). Dentro do custo total a mão de obra direta corresponde a 90% do valor, tendo o maior percentual no resultado.
- n) Cartão de Visita C/ Verniz 8,8x4,8cm (Tiragem 1.000): Apresentou um custo total de R\$ 204,86 (duzentos e quatro reais e oitenta e seis centavos) e quantidade média produzida de uma unidade, resultando um custo unitário de R\$ 204,86 (duzentos e quatro reais e oitenta e seis centavos). Dentro do custo total a mão de obra direta corresponde a 89% do valor, tendo o maior percentual no resultado.
- o) Cartão de Visita S/ Verniz 8,8x4,8cm (Tiragem 500): Apresentou um custo total de R\$ 204,93 (duzentos e quatro reais e noventa e três centavos) e quantidade média produzida de 2,08 unidades, resultando um custo unitário pela tiragem de R\$ 98,37 (noventa e oito reais e trinta e sete centavos). Dentro do custo total a mão de obra direta corresponde a 89% do valor, tendo o maior percentual no resultado.
- p) Cartão de Visita S/ Verniz 8,8x4,8cm (Tiragem 1.000): Apresentou um custo total de R\$ 213,57 (duzentos e treze reais e cinquenta e sete centavos) e quantidade média produzida de 6,08 unidades, resultando um custo unitário de R\$ 35,11 (trinta e cinco reais e onze centavos). Dentro do custo total a mão de obra direta corresponde a 87% do valor, tendo o maior percentual no resultado.
- q) Encarte de Mercado 30x42cm (Tiragem 2.500): Apresentou um custo total de R\$ 427,11 (quatrocentos e vinte e sete reais e onze centavos) e quantidade média produzida de 1,25 unidades, resultando um custo unitário de R\$ 341,69 (trezentos e

quarenta e um reais e sessenta e nove centavos). Dentro do custo total a mão de obra direta corresponde a 43% do valor, tendo o maior percentual no resultado.

r) Encarte de Mercado 30x42cm (Tiragem 5.000): Apresentou um custo total de R\$ 650,81 (seiscentos e cinquenta reais e oitenta e um centavos) e quantidade média produzida de 1,50 unidades, resultando um custo unitário de R\$ 433,87 (quatrocentos e trinta e três reais e oitenta e sete centavos). Dentro do custo total a matéria-prima corresponde a 59% do valor, tendo o maior percentual no resultado.

s) Encarte de Mercado 31x44cm (Tiragem 2.500): Apresentou um custo total de R\$ 359,58 (trezentos e cinquenta e nove reais e cinquenta e oito centavos) e quantidade média produzida de 0,67 unidades, resultando um custo unitário, pela tiragem, de R\$ 539,37 (quinhentos e trinta e nove reais e trinta e sete centavos). Dentro do custo total a mão de obra direta corresponde a 51% do valor, tendo o maior percentual no resultado.

t) Encarte de Mercado 31x44cm (Tiragem 5.000): Apresentou um custo total de R\$ 567,14 (quinhentos e sessenta e sete reais e catorze centavos) e quantidade média produzida de 1,08 unidades, resultando um custo unitário de R\$ 523,52 (quinhentos e vinte e três reais e cinquenta e dois centavos). Dentro do custo total a matéria-prima corresponde a 53% do valor, tendo o maior percentual no resultado.

3.5.1 Comparação do custo unitário com o preço de venda atual

Ao compararmos o custo unitário com o preço de venda atual, verificamos que há vários produtos com a margem de lucro negativa, sendo assim o valor de venda não estava cobrindo o custo da produção. Também verificamos que em outros produtos o percentil da margem de lucro é positiva, em partes a margem positiva destes produtos cobrem o custos dos produtos com a margem negativa, porém esse resultado não é o suficiente para cobrir as demais despesas operacionais e não operacionais da empresa.

Dentre os produtos fabricados pela empresa podemos destacar os banners e os cartões de visita como os produtos com menores margens de lucro, onde são oferecidos em três e quatro variedades e apenas uma apresenta lucro e o folder como o produto com maior margem de lucro, o mesmo é oferecido em nove variedades de tamanho e apenas uma apresenta prejuízo.

3.5.2 Resultado estimado de venda

Para chegar ao valor estimado de venda, foi realizada a multiplicação do preço de venda com a quantidade média produzida no período, conforme fórmula 01, e a estimativa dos custos da produção vendida, através da multiplicação dos custos unitários com a quantidade média produzida, Conforme fórmula 02.

Fórmula 01:

$$\boxed{VE: PV*QM}$$

Fórmula 02:

$$\boxed{CPV = CN*QM}$$

Legenda:

VE = Venda Estimada

PV = Preço de Venda

QM = Quantidade média produzida

CN = Custo Unitário

CPV = Custo Estimado da Produção Vendida

TABELA 6 – RESULTADO ESTIMADO DE VENDA

Produto	Tiragem	Qtde. Produzida	Custo Unit.	Preço de Venda	Venda	CPV	Resultado
Banner 40x60cm	1	4,25	89,80	6,00	25,50	381,66	- 356,16
Banner 148x200cm	1	7,83	83,82	77,50	607,08	656,60	- 49,52
Banner 80x120cm	1	9,33	52,55	24,00	224,00	490,44	- 266,44
Folder 31x44cm	2.500	1,67	260,26	599,00	998,33	433,77	564,56
Folder 31x44cm	5.000	2,25	367,04	790,00	1.777,50	825,84	951,66
Folder 31x44cm	10.000	1,08	741,03	1.290,00	1.397,50	802,78	594,72
Folder 10x15cm	2.500	0,92	236,83	75,00	68,75	217,09	- 148,34
Folder 10x15cm	5.000	6,25	62,94	99,00	618,75	393,36	225,39
Folder 10x15cm	10.000	4,67	104,40	187,00	872,67	487,20	385,46
Folder 20x28cm	2.500	4,83	98,84	236,00	1.140,67	477,73	662,93
Folder 20x28cm	5.000	6,58	144,48	318,00	2.093,50	951,17	1.142,33
Folder 20x28cm	10.000	3,42	286,70	620,00	2.118,33	979,57	1.138,76
Cartão de Visita C/ Verniz 8,8x4,8cm	500	0,75	271,71	R\$ 46,00	34,50	203,79	- 169,29
Cartão de Visita C/ Verniz 8,8x4,8cm	1.000	1,00	204,86	R\$ 55,00	55,00	204,86	- 149,86
Cartão de Visita S/ Verniz 8,8x4,8cm	500	2,08	98,37	R\$ 46,00	95,83	204,93	- 109,09
Cartão de Visita S/ Verniz 8,8x4,8cm	1.000	6,08	35,11	R\$ 55,00	334,58	213,57	121,01
Encarte 30x42cm	2.500	1,25	341,69	R\$ 499,00	623,75	427,11	196,64
Encarte 30x42cm	5.000	1,50	433,87	R\$ 662,00	993,00	650,81	342,19
Encarte 31x44cm	2.500	0,67	539,37	R\$ 530,00	353,33	359,58	- 6,24
Encarte 31x44cm	5.000	1,08	523,52	R\$ 700,00	758,33	567,14	191,19
TOTAL					15.190,92	9.929,00	5.261,92

FONTE: OS AUTORES

A tabela acima mostra que existe uma grande divergência entre o valor de venda e o valor do custo unitário, onde em alguns produtos o valor de venda não cobre os custos de produção, já em outros produtos o resultado apresentou uma margem de lucro acima do esperado. Podemos notar que mesmo com essa divergência a empresa apresentou Lucro Operacional Bruto mensal de R\$ 5.261,92, porém esse resultado não cobre as demais despesas da empresa no período, como podemos ver na DRE mensal a seguir:

TABELA 7 - DRE MENSAL

(=)	Receita Operacional Bruta	15.191
(-)	Deduções	1.328
(=)	Receita Operacional Líquida	13.863
(-)	CPV	9.929
(=)	Lucro Operacional Bruta	3.934
(-)	Despesas Operacionais	4.483
	Despesas com Vendas	-
	Despesas Gerais e Administrativas	4.192
	Despesas Financeiras	291
(=)	Lucro Operacional	(549)
(-)	Despesas Não Operacionais	-
(+)	Receitas Não Operacionais	-
(=)	LAIR	-
(-)	IR	-
(-)	CS	-
(=)	Resultado depois do IR e CS	(549)

FONTE: OS AUTORES

Podemos realizar uma projeção anual, utilizando o valor apresentado mensal e multiplicando-o pelo período de 12 meses. Ao realizarmos essa projeção, verificamos que a empresa apresentou um prejuízo acumulado no ano de 2014 de R\$ 6.588,00.

3.6 Ponto de equilíbrio

Para a empresa atingir o ponto de equilíbrio aplicamos uma margem de lucro de 6% sobre o custo unitário dos produtos, ressaltamos que com essa porcentagem não visamos que a empresa atinja lucro, apenas apresente um cenário onde as receitas do período sejam iguais ao somatório dos custos e despesas. Podemos observar na tabela 08, os resultados por produto. Neste cálculo mantivemos a quantidade média mensal produzida no exercício de 2014, onde a receita estimada foi calculada através da multiplicação da quantidade média produzida com o preço de venda mais a margem de lucro.

$$Re = Qp \cdot (Pv + MI)$$

Re = Receita estimada e Qp = Quantidade Média produzida

Pv = Preço de Venda e MI = Margem de Lucro

O Custo estimado da produção vendida foi calculado através da multiplicação da quantidade média produzida com o custo unitário do produto.

O Resultado final por produto foi calculado através da diferença entre a receita estimada no período e o custo estimado da produção vendida.

TABELA 8 – PONTO DE EQUILÍBRIO

Matéria	Tiragem	Qtde. Produzida	Custo Unit.	Markup	PV Sugerido	Venda Estim.	CPV	Resultado
Banner 40x60cm	1	4,25	89,80	5,39	11,39	48,40	381,66	- 333,26
Banner 148x200cm	1	7,83	83,82	5,03	82,53	646,48	656,60	- 10,12
Banner 80x120cm	1	9,33	52,55	3,15	27,15	253,43	490,44	- 237,01
Folder 31x44cm	2.500	1,67	260,26	15,62	614,62	1.024,36	433,77	590,59
Folder 31x44cm	5.000	2,25	367,04	22,02	812,02	1.827,05	825,84	1.001,21
Folder 31x44cm	10.000	1,08	741,03	44,46	1.334,46	1.445,67	802,78	642,89
Folder 10x15cm	2.500	0,92	236,83	14,21	89,21	81,78	217,09	- 135,32
Folder 10x15cm	5.000	6,25	62,94	3,78	102,78	642,35	393,36	248,99
Folder 10x15cm	10.000	4,67	104,40	6,26	193,26	901,90	487,20	414,70
Folder 20x28cm	2.500	4,83	98,84	5,93	241,93	1.169,33	477,73	691,60
Folder 20x28cm	5.000	6,58	144,48	8,67	326,67	2.150,57	951,17	1.199,40
Folder 20x28cm	10.000	3,42	286,70	17,20	637,20	2.177,11	979,57	1.197,53
Cartão de Visita C/ Verniz 8,8x4,8cm	500	0,75	271,71	16,30	62,30	46,73	203,79	- 157,06
Cartão de Visita C/ Verniz 8,8x4,8cm	1.000	1,00	204,86	12,29	67,29	67,29	204,86	- 137,57
Cartão de Visita S/ Verniz 8,8x4,8cm	500	2,08	98,37	5,90	51,90	108,13	204,93	- 96,80
Cartão de Visita S/ Verniz 8,8x4,8cm	1.000	6,08	35,11	2,11	57,11	347,40	213,57	133,83
Encarte 30x42cm	2.500	1,25	341,69	20,50	519,50	649,38	427,11	222,27
Encarte 30x42cm	5.000	1,50	433,87	26,03	688,03	1.032,05	650,81	381,24
Encarte 31x44cm	2.500	0,67	539,37	32,36	562,36	374,91	359,58	15,33
Encarte 31x44cm	5.000	1,08	523,52	31,41	731,41	792,36	567,14	225,22
TOTAL						15.786,66	9.929,00	5.857,66

FONTE: OS AUTORES

De acordo com a tabela acima, podemos verificar que mesmo após a aplicação da margem de lucro alguns produtos ainda possuem resultado negativo, isso se dá devido ao valor da mão de obra ser alocado por igual em todos os produtos, porém o resultado final atinge um valor onde é possível realizar o

pagamento de todos os custos e despesas, atingindo um resultado próximo a zero. Conforme podemos observar na DRE abaixo:

TABELA 9 – DRE MENSAL RESULTADO FINAL

(=)	Receita Operacional Bruta	15.787
(-)	Deduções	1.328
(=)	Receita Operacional Líquida	14.459
(-)	CPV	9.929
(=)	Lucro Operacional Bruto	4.530
(-)	Despesas Operacionais	4.483
	Despesas com Vendas	-
	Despesas Gerais e Administrativas	4.192
	Despesas Financeiras	291
(=)	Lucro Operacional	47
(-)	Despesas Não Operacionais	-
(+)	Receitas Não Operacionais	-
(=)	LAIR	47
(-)	IR	-
(-)	CS	-
(=)	Resultado depois do IR e CS	47

FONTE: OS AUTORES

Verificamos que após a alocação da margem de lucro, obtivemos um lucro operacional bruto de R\$ 5.858 (cinco mil, oitocentos e cinquenta e oito reais) e um lucro operacional líquido de R\$ 47 (quarenta e sete reais), com isso comparando o método de formação de preço que a empresa utilizava com o método de custeio por absorção, houve uma melhoria no resultado de R\$ 596 (quinhentos e noventa e seis reais) mensais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho de conclusão de curso proporcionou a todos nós um maior entendimento na área de custos, agregando novos conhecimentos contábeis e experiências em atividades no custeio por absorção e na finalização da formação do preço do produto final.

Na aplicação do custeio, deverão ser analisados todos os custos referentes à produção. Estes gastos variam de acordo com as necessidades de cada empresa, mesmo que estas atuem no mesmo ramo de atividade.

Portanto é de grande necessidade o aprimoramento em formação de preço, para o aperfeiçoamento e qualidade em processos e atividades.

Os administradores de empresas devem ter a consciência que precisam se atualizar e adquirir novas formas em obter resultados, através de dados que os auxiliem na tomada de decisões, pois é com a fixação de preço que se tem a informação de lucratividade e posicionamento da empresa no mercado, e por fim assim se definirá a permanência, crescimento e perenidade em uma organização.

Conclui-se que foi atingido o objetivo deste trabalho, mostrando a importância da aplicação correta de um método de custeio no resultado final do produto. De acordo com os cálculos fornecidos é possível a empresa utilizar esta ferramenta de custeio para auxiliá-la na tomada de decisão, na formação de preço e também na diminuição dos gastos, gerando investimentos, ou seja, se forem seguidos os enfoques por nós fornecidos, é possível a empresa atingir o ponto de equilíbrio ou em um cenário mais otimista atingir o lucro desejado.

REFERÊNCIAS

BERNARDI, Luiz. **Manual de formação de preço - políticas, estratégias e fundamentos**. 4º Edição. São Paulo: Atlas, 2011.

BERTI, Anélio. **Contabilidade e análise de custos**. Curitiba: Juruá, 2009.

COSTA, Hernandez Oliveira. **Gestão estratégia de custos**. São Paulo: Atlas, 2005.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. São Paulo: Atlas, 2006.

DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FEMENICK, Tomislav. **Contabilidade avançada e dinâmica gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.

FERREIRA, Ricardo José. **Contabilidade de custos**. 4. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

LEONE, George S. G. **Custos planejamento, implantação e controle**. 3º Edição. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE, George S. G.; LEONE, Rodrigo José Guerra. **Curso de Contabilidade de Custo**. São Paulo: Atlas, 2010

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9º Edição. São Paulo: Atlas, 2003.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2007.

NEVES, Silverio; VICECONTI, Paulo Eduardo. **Contabilidade básica**. 13^o Edição. São Paulo: Frase, 2006.

PEREZ JR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luiz Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005

ROBLES, Antonio Jr. **Contabilidade de custos, temas atuais**. Curitiba: Juruá, 2008.

SANTOS, Roberto Vatan dos. **Modelo de decisão para gestão de preço de venda. Dissertação de Mestrado**. FEA/USP. 1995.

VARTANIAN, Grigor Haig. **O método de custeio pleno: uma análise conceitual e empírica**. São Paulo: FEA/USP, 2000.

VICENTE, Carioca. **Contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: Alinea, 2001.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais**. São Paulo: Saraiva, 2008

ZANLUCA, Julio César. **Manual de contabilidade de custos**, São Paulo: Atlas, 2007.

ANEXO

Matéria Prima	Tiragem	Média Qtde. Produzida	Critério de Apropriação	Lona	Ba gu ete	Papel Cochê	Tint a	Mão de Obra	Energia Eletrica	Total
Valor a ser Rateado			Cm²	394,00	58,00	3.697,00	996,00	3.659,00	1.125,00	9.929,00
Banner 40x60cm	1	4,25	10.200,00	12,12	11,51		0,09	182,95	175,00	381,66
Banner 148x200cm	1	7,83	231.866,67	275,44	21,21		1,99	182,95	175,00	656,60
Banner 80x120cm	1	9,33	89.600,00	106,44	25,28		0,77	182,95	175,00	490,44
Folder 31x44cm	2.500	1,67	5.683.333,33			181,79	48,84	182,95	20,19	433,77
Folder 31x44cm	5.000	2,25	15.345.000,00			490,84	131,86	182,95	20,19	825,84
Folder 31x44cm	10.000	1,08	14.776.666,67			472,66	126,97	182,95	20,19	802,78
Folder 10x15cm	2.500	0,92	343.750,00			11,00	2,95	182,95	20,19	217,09
Folder 10x15cm	5.000	6,25	4.687.500,00			149,94	40,28	182,95	20,19	393,36
Folder 10x15cm	10.000	4,67	7.000.000,00			223,91	60,15	182,95	20,19	487,20
Folder 20x28cm	2.500	4,83	6.766.666,67			216,45	58,15	182,95	20,19	477,73
Folder 20x28cm	5.000	6,58	18.433.333,33			589,63	158,40	182,95	20,19	951,17
Folder 20x28cm	10.000	3,42	19.133.333,33			612,02	164,41	182,95	20,19	979,57
Cartão de Visita C/ Verniz 8,8x4,8 cm	500	0,75	15.840,00			0,51	0,14	182,95	20,19	203,79
Cartão de Visita C/ Verniz 8,8 x 4,8cm	1.000	1,00	42.240,00			1,35	0,36	182,95	20,19	204,86
Cartão de Visita S/ Verniz 8,8 x 4,8cm	500	2,08	44.000,00			1,41	0,38	182,95	20,19	204,93
Cartão de Visita S/	1.000	6,08	256.960,00			8,22	2,21	182,95	20,19	213,5

Verniz 8,8 x 4,8cm								5		7
Encarte de Mercado 30x42cm	2.500	1,25	3.937.500,00			125,95	33,83	182,95	84,38	427,11
Encarte de Mercado 30x42cm	5.000	1,50	9.450.000,00			302,28	81,20	182,95	84,38	650,81
Encarte de Mercado 31x44cm	2.500	0,67	2.273.333,33			72,72	19,53	182,95	84,38	359,58
Encarte de Mercado 31x44cm	5.000	1,08	7.388.333,33			236,33	63,49	182,95	84,38	567,14