

FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA DE UM PRODUTO SEMIPERSONALIZADO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DE MÓVEIS DE CAXIAS DO SUL- RS

Paula Cristina Pedrotti Bonetto

Bacharela em Ciências Contábeis. Faculdade da Serra Gaúcha (FSG).
E-mail: gisele.pistore@fsg.br

Gisele Carina Pistore

Mestre em Administração. Professora titular da Faculdade da Serra Gaúcha (FSG).
E-mail: gisele.pistore@fsg.br

Deivis Cassiano Philereno

Doutor em Desenvolvimento Regional (UNISC). Professor da Faculdade da Serra
Gaúcha (FSG).
E-mail: deivisphilereno@hotmail.com

Cláudio Rotta

Doutor em Administração pela Unisinos - Royal Holloway, University of London (2011).
Professor da ESPM-Sul (Porto Alegre) e da Faculdade da Serra Gaúcha (FSG).
E-mail: claudio.rotta@fsg.br

Cesar Pandolfi

Mestre e Doutorando em Engenharia da Produção. Professor da Faculdade da Serra
Gaúcha (FSG).
E-mail: cesar.pandolfi@fsg.br

Envio em: Maio de 2014
Aceite em: Maio de 2015

RESUMO: Na atualidade, conhecer a contabilidade de custos e entender a política de formação de preços é fundamental para o equilíbrio financeiro nas empresas. Um sistema de custos pode ser considerado adequado à realidade da empresa, quando ele oferece condições para a adequação rápida no processo produtivo, logo, o conhecimento de custos é vital para saber se determinado produto está contribuindo ou não para a lucratividade da empresa. O estudo expõe, de um modo geral, a análise dos aspectos observados para a elaboração do preço de venda, utilizando a contabilidade de custos como ferramenta. A metodologia utilizada é de caráter exploratório e tem como base a pesquisa qualitativa. O presente estudo valeu-se de entrevista semiestruturada com gestores da empresa e especialistas da área de custos; os conteúdos provenientes das entrevistas foram submetidos à análise de documentos. O resultado final confirma a importância da contabilidade de custos como ferramenta e apresenta uma sugestão de preço de venda feita a partir de cálculos elaborados, valendo-se dos custos e despesas da empresa para **determinar** a margem, comparando-se a proposta com o valor praticado pela empresa.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Métodos de custeio. Preço de venda.

SALES PRICE FORMATION OF A SEMICUSTOMIZED PRODUCT: A CASE STUDY IN A FURNITURE COMPANY FROM CAXIAS DO SUL-RS

ABSTRACT: Given the characteristics of modern cost accounting, to know and understand the pricing policy is critical to the financial stability in business. A cost system can be considered adequate to the reality of the company when it can offer conditions for fast adaptation in the production process, so the knowledge of costs is vital to know whether a product is or not contributing to the company's profitability. Therefore, this paper presents a general analysis of the features observed for the development of sales price, using cost accounting as a tool. It has been used exploratory methodology having as a basis qualitative research. The study has made use of semi-structured interviews with company managers and experts on cost area; contents from the interviews have been submitted to document analysis. The final result confirms the importance of cost accounting as a tool and presents a suggested sales price from elaborate calculations, making use of costs and expenses of the company to determine the margin, comparing the proposal with the amount charged by the company.

Keywords: Cost accounting. Costing methods. Sales price.

1. INTRODUÇÃO

Na atualidade, entender a política de formação de preços é um diferencial para o equilíbrio financeiro, sendo que, para isso, o valor do produto deve ser suficiente para cobrir todos os seus custos e despesas, assim como para garantir uma margem suficiente para o retorno do capital aplicado, além de estar dentro do valor que o cliente está disposto a pagar.

A contabilidade de custos tem como principal objetivo informar ao tomador de decisão sobre como os diferentes processos existentes na organização, desde o planejamento até o controle (LOCH, 2011). Essas informações, quanto mais próximas da realidade forem, maior a probabilidade de serem acertadas, pois, de acordo com Bruni (2008, p. 231), “a definição equivocada do preço pode arruinar um negócio”.

A contabilidade de custos busca, portanto, identificar quais são os gastos ou dispêndios, investimentos, custos, despesas, desembolsos e perdas de uma organização (BRUNI; FAMÁ, 2010).

Na concepção de Leone (2000), a contabilidade de custos deve ser comparada a um centro processador de informações, em que os dados coletados e acumulados serão analisados e interpretados, transformando-se em uma ferramenta informativa de custos para os diferentes níveis gerenciais.

Sendo assim, o presente estudo tem como problema de pesquisa identificar quais os aspectos que devem ser observados para a elaboração do preço de venda, tendo como ferramenta a contabilidade de custos.

Em resposta ao problema de pesquisa, o principal objetivo deste estudo é analisar os aspectos a serem observados na elaboração dos custos para a formação do preço de venda em uma empresa de móveis. Para alcançá-lo, foram fundamentais: apresentar os conceitos e as classificações de custos; definir material direto e mão de obra direta; estudar os métodos de custeio; verificar as metodologias para o cálculo do preço de venda; avaliar a implantação da contabilidade de custos; e, por fim, propor uma metodologia para a formação do preço de venda de um produto semipersonalizado na empresa de móveis.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A Contabilidade de Custos surgiu dentro do período em que houve a Primeira Revolução Industrial. Com o aumento das indústrias, o contador passou a ter maiores dificuldades em apurar valores. Diante disso, com o passar dos anos, a contabilidade de custos foi se aprimorando, saindo de uma posição de mera limitadora de valores e controladora de estoques para acompanhar a evolução do homem e auxiliá-lo na tomada de decisões. Logo, ela passou a ser encarada como uma forma de auxílio no desempenho gerencial.

Para auxiliar no entendimento e na uniformização das terminologias utilizadas, a contabilidade de custos estabelece alguns conceitos diferenciadores. O custo está ligado à área industrial ou associado a produtos ou serviços produzidos pela entidade, sendo reconhecido no momento da utilização dos fatores de produção para a fabricação de um produto ou execução de um serviço (MEGLIORINI, 2001). E as despesas, de acordo com Crepaldi (2009), são todos os gastos, com bens e serviços, que, direta ou indiretamente, geram receitas para a empresa e, como consequência, ocorre uma redução do patrimônio. Isso acontece quando o produto acabado é vendido.

O desembolso, por sua vez, é gerado quando se efetua o pagamento de bem ou serviço adquirido por alguém, e pode ocorrer em momento diferente do gasto, sendo ele antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada (BORNIA, 2002). No que se refere ao investimento, Crepaldi (2009, p.7) salienta que “[...] compreendem todos os gastos ativados em função da utilidade futura de bens ou serviços obtidos.” Sendo assim, podem ser considerados os itens estocados para serem posteriormente baixados em virtude de sua venda, seu consumo, depreciação ou amortização. E, por fim, as perdas são bens ou serviços consumidos de forma anormal e involuntária (MARTINS, 2003).

Por sua vez, o entendimento da classificação dos custos é necessário para que o contador, o administrador ou o responsável pelos custos possa alocar, da melhor forma possível, os gastos incorridos na produção. Megliorini (2001) destaca que essa abordagem permite determinar o custo de cada produto fabricado e o seu comportamento em diferentes níveis de produção. Os custos podem estar divididos, quanto aos produtos fabricados: em custos diretos e indiretos (alocação dos custos aos produtos); e, quanto ao comportamento em níveis de produção: em custos fixos e variáveis (determinação dos custos de vários níveis de produção).

O custo direto, como o nome já diz, pode ser, imediatamente, apropriado a um só tipo de produto ou a um só tipo de serviço, tendo característica de exclusividade. É alocado ao produto apenas pela medida de consumo - quilos, horas de mão de obra ou máquina, quantidade de força consumida, entre outros. Variam conforme a quantidade produzida (DUTRA, 2003). São exemplos de material direto a matéria-prima e a mão de obra direta.

No custo indireto, não é possível determinar, com precisão, o valor a ser agregado ao produto (CREPALDI, 2009). A parcela do custo indireto é atribuída a cada tipo de bem, por meio de cálculos, parâmetros ou estimativas, sendo ele um custo comum a tipos diferentes de bens que não se podem separar parcelas no momento da sua ocorrência, devendo a separação ocorrer posteriormente, por algum critério especial (critérios de rateio).

Outra forma de classificar os custos é quanto a sua variação na produção, podendo ser fixos ou variáveis. Nos custos fixos, o valor total não varia conforme a quantidade de produção, dentro do limite da capacidade instalada ou de uma medida de referência; o que vai variar é o valor do custo unitário, que será dividido entre a produção total. Sendo assim, quanto mais produz, menor será o custo fixo unitário, mantendo o custo fixo total no mesmo valor. Cabe lembrar que os custos fixos sempre existirão, independentes da produção, pois são eles que irão sustentar a estrutura operacional da empresa (LEONE, 2000; MEGLIORINI, 2001).

Já no custo variável, este é alterado em relação ao volume de produção dentro de um determinado período. Dessa forma, quanto maior for a produção, maiores serão os custos variáveis. É importante salientar que o custo variável unitário não varia conforme a produção, permanecendo sempre o mesmo valor, o que vai alterar é o custo variável na sua totalidade (BRUNI; FAMÁ, 2011; SLONGO, 2015).

2.1. MATERIAL DIRETO E MÃO DE OBRA

Fazem parte do material direto: a matéria-prima, a embalagem, os componentes adquiridos prontos e outros materiais utilizados no processo de fabricação que podem ser associados, diretamente, aos produtos (BRUNI; FAMÁ, 2011). No que concerne à mão de obra, o Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo (1992) salienta que é uma retribuição quantitativa onerosa efetuada a trabalhadores, a título de remuneração, por qualquer esforço dedicado ao processo produtivo, acrescida de todos os encargos (elementos ou fatores) decorrentes, dessa forma, pode ser resumida como uma contribuição humana ao processo de produção de bens e serviços.

Quanto à classificação, a mão de obra pode ser direta ou indireta. Na mão de obra direta, é possível a mensuração do tempo despendido e a identificação de quem executou o trabalho. Porém, para atribuir valores à mão de obra direta, a empresa deve manter um sistema de apontamentos, por meio do qual ela verifica quais os operários que trabalham em cada produto/serviço, em que período (dia, semana, mês) e por quanto tempo (minutos, horas) (MAHER, 2001; MIQUELETTI, 2008).

A mão de obra indireta, segundo Oliveira e Perez Jr. (2009, p. 31), é “[...] representada pelo trabalho realizado nos departamentos auxiliares nas indústrias ou prestadoras de serviços e que não são mensuráveis em nenhum produto ou serviço executado.” Para Dutra (2003, p. 139), “[...] é um trabalho comum a vários tipos de bem ou serviço em execução cuja parcela pertencente a cada um das funções de custo é impossível de ser determinada no momento da sua ocorrência.” Este autor lembra que a remuneração das horas de trabalho eventualmente ocioso também faz parte desse grupo.

2.2. CUSTO INDIRETO DE FABRICAÇÃO

De uma forma geral, tudo que necessita de algum critério de rateio para ser apropriado aos produtos é considerado como custo indireto de fabricação. Este pode estar associado à mão de obra indireta, quando trata do custo dos operários que não trabalham diretamente com o produto, mas são necessários à operação da fábrica; a materiais indiretos, quando se referem a componentes que não integram o produto acabado, porém, são necessários

a sua fabricação; e a outros custos indiretos de fabricação, sendo eles indispensáveis para a operação da empresa (MAHER, 2001).

A atividade completa de uma empresa não está ligada tão somente a alguns gastos considerados obrigatórios, mas a um conjunto de gastos, fabris e não fabris, que são indispensáveis para o funcionamento da atividade fim desta (MAHER, 2001). Para uma empresa que fabrica mais de um produto, é fundamental que conheça a contabilização dos custos indiretos para apropriar, corretamente, os custos aos diversos produtos fabricados. Sendo assim, é preciso saber os valores totais e a quantidade de produtos elaborados em um período (MARTINS, 2008; MIQUELETTI, 2008).

A apropriação dos custos indiretos é feita utilizando critérios de rateio, em que cada custo indireto será avaliado e direcionado para o critério que mais se identificar na forma de rateio. Lima (1969, p. 103) garante que “o rateio dos custos indiretos corresponde a uma divisão proporcional ao ‘fator’ ou ‘base’, escolhido, cujo cálculo pode ser feito sob forma de regra de três ou pela aplicação de quocientes que relacionam os valores a ratear e os valores base.” Cabe lembrar que nenhum critério é considerado com 100% de acerto. Devendo, portanto, ser avaliada uma forma que melhor reflita a realidade de cada empresa ou setor produtivo (FERREIRA, 2007).

2.3. MÉTODOS DE CUSTEIO

Para a execução deste estudo, foi necessário estudar os sistemas de custeio, que auxiliam as organizações a distribuir os gastos totais, conforme seus tipos, entre os diversos produtos fabricados em uma empresa. Conceituam-se os métodos de custeio variável, por absorção e baseado em atividades (*Activity Based Costing*).

O método de custeio por absorção é realizado sob a ótica da contabilidade de custos tradicional, respeitando a metodologia dos Princípios Fundamentais da Contabilidade. Nele, todos os custos de produção (fixos e variáveis) são incluídos no custo do produto para fins de custeio dos estoques e, por sua vez, todas as despesas (fixas e variáveis) são excluídas (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO, 1992). Ferreira (2007, p.88) acrescenta que “[...] dessa forma, o custo de cada unidade produzida é composto pelos custos variáveis da produção, acrescidos de uma parcela referente aos custos fixos atribuídos ao setor ou ao período em que ocorre a produção”. O autor destaca, ainda, que esse método oferece informações precisas para fins de balanço patrimonial e demonstração de resultados e o seu custo de operação é menos oneroso, em comparação com os outros métodos.

O custeio variável, por sua vez, vai atribuir, apenas, os custos variáveis aos produtos elaborados, que, juntamente com as despesas variáveis, serão subtraídos da receita, gerando um valor que se denomina margem de contribuição. Os gastos fixos (custos e despesas) serão abatidos na margem de contribuição total do período. A partir da margem de contribuição, pode-se avaliar o potencial de cada produto e o volume adequado da produção, a fim de amortizar os custos fixos e as despesas fixas e, ainda, gerar o lucro desejado (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO, 1992). Lima (1969) complementa que a adoção desse método evita as possíveis distorções que o rateio dos custos fixos pode gerar. De certa forma, reduz o lucro do exercício, uma vez que os custos fixos são contabilizados, totalmente, como despesas, não sendo incorporado ao valor dos estoques, com isso, o método apresenta mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisões.



Já o método baseado nas atividades, também conhecido como *Activity Based Costing (ABC)*, é um método de custeio em que os custos, inicialmente, são atribuídos às atividades e, depois, aos produtos. Ele parte da suposição de que os produtos consomem atividades e atividades consomem recursos (materiais, tempo de mão de obra, equipamentos e estrutura) (BORNIA, 2002; MAHER, 2001). Padoveze (2000) explica que esse método procura aprimorar o custeamento dos produtos por meio de mensurações corretas dos custos fixos indiretos, a partir das atividades geradoras desses custos, para a acumulação diferenciada ao custo dos diversos produtos da empresa. Como vantagens, esse sistema facilita a eliminação de desperdícios e mostra as atividades que não agregam valor, proporcionando melhor visualização dos fluxos dos processos. Em contrapartida, apresenta alta complexidade na sua implantação, o que gera desconforto para os gestores e responsáveis pelos setores (BRIMSON, 1996).

2.4. FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Uma das finalidades da Contabilidade de Custos é a formação do preço de venda. O preço dos produtos a serem oferecidos aos clientes deve ser repassado, tendo o cuidado de maximizar os custos de produção sem que estes estejam com os custos de ineficiência agregados. No entanto, é preciso fazer uma análise detalhada na formação dos preços dos produtos, de tal maneira que se desenvolva uma sustentabilidade no mercado-alvo que se quer atingir (FERREIRA, 2007).

A fixação do preço de venda é uma decisão importante para o administrador, por ser fator primordial na sobrevivência, lucratividade e posicionamento da empresa no mercado. O valor determinado deverá ser suficiente para que a empresa cubra todos os gastos que foram necessários para colocar o produto, a mercadoria ou o serviço à disposição do mercado, até a transferência da propriedade e da posse destes, incluindo o lucro desejado ou possível. Nesse contexto, Crepaldi (2009) salienta, ainda, que os métodos de fixação de preços são, geralmente, classificados com base nos critérios de custo, de concorrência e de investimento.

Para formar preço com base no custo, Crepaldi (2009) salienta que, primeiramente, é determinado o custo unitário do produto, utilizando um dos métodos de custeio apresentados anteriormente, e, a partir disso, é acrescida uma porcentagem (margem ou *Mark-up*) ao custo para determinar o preço de venda. Essa margem serve para cobrir os impostos, as despesas de comercialização e administrativas e o lucro desejado pelos administradores. Crepaldi (2009, p. 325) utiliza-se das seguintes fórmulas para calcular o preço de venda segundo os critérios dos custos:

Figura 1: Cálculo do preço de venda

$$\text{Percentual de } \textit{Mark-up}: \frac{(1 - \text{custo})}{\text{Preço de venda}} \times 100\%$$

Fonte: Crepaldi (2009, p. 325)

Na formação de preços com base na concorrência, a fixação está centralizada no preço do mercado, ou seja, tem ligação com as ameaças dos concorrentes. Hoji (2001) destaca que,

diante do mercado globalizado, para maximizar o lucro, as empresas precisam reduzir os custos e despesas, mantendo ou melhorando a qualidade dos produtos, não comprometendo, assim, sua parcela de participação no mercado. Padoveze (2000) acrescenta que, nesse critério, o preço de mercado passa a ser o elemento fundamental para a formação dos custos e despesas, ocorrendo, assim, uma situação inversa da formação do preço de venda: o preço que o mercado está pagando é o máximo que a empresa pode atribuir a seu produto.

Na formação de preço de venda com base no investimento, o preço indica a rentabilidade obtida por unidade monetária de investimento realizado pela empresa. Para isso, a taxa específica sobre o retorno do investimento depende da estimativa de um nível normal esperado de produção, dos custos correspondentes para o produto e para a empresa como um todo em um determinado volume de vendas e produção. Dessa forma, subtende-se que há o conceito de custo de oportunidade por considerar a remuneração mínima desejada pelo investidor (FERREIRA, 2007).

3. METODOLOGIA

Tendo em vista a análise dos aspectos da contabilidade de custos para a formação do preço de venda de um produto semipersonalizado em uma empresa de móveis, o tipo de pesquisa utilizado foi o exploratório, uma vez que esse tipo de pesquisa visa a desenvolver ideias e suposições, procurando proporcionar maior familiaridade do pesquisador com o ambiente de estudo para tornar a futura pesquisa clara e precisa (FIGUEIREDO; SOUZA, 2010).

Na abordagem do problema, é utilizado o método qualitativo, que, segundo Figueiredo e Souza (2010, p. 84), “[...] fundamenta-se em informações deduzidas das interações interpessoais e da coparticipação dos informantes. O pesquisador é um participante ativo, ele interage em todo o processo, compreende, interpreta e analisa os dados a partir da significação das informações coletadas”.

Foi utilizado o estudo de caso, que se caracteriza por levar em consideração o estudo limitado a uma única empresa, podendo aprofundar o conhecimento no assunto escolhido.

O universo da pesquisa é constituído por todos os elementos de uma classe, ou toda a população. Andrade (2007) define população como o conjunto total de coisas, deixando de caracterizá-la, apenas, como pessoas, passando a abranger qualquer tipo de elemento nesse conjunto. Sendo assim, este estudo conta com sócio e contador, que fazem parte do contexto analisado, e três especialistas na área Contábil.

As técnicas utilizadas para a coleta de dados foram a entrevista semiestruturada e a análise de documentos. Para Gil (2010, p.121), “[...] esse tipo de entrevista consiste em fazer uma série de perguntas a um informante, segundo um roteiro preestabelecido”. E a pesquisa documental é utilizada com o intuito de proporcionar ao pesquisador dados em quantidade e qualidade suficientes para evitar a perda de tempo (GIL, 2010).

No que tange às técnicas de análises de dados, são realizadas por meio de exame da documentação, para mensurar os custos e despesas apropriados ao produto pesquisado. Beuren (2009, p. 137) salienta que a análise de conteúdo consiste em “[...] estudar as comunicações entre os homens, com maior ênfase no conteúdo das mensagens”. A pesquisa é

apresentada mediante um estudo aprofundado de documentos disponibilizados pelo sócio da empresa e por sua equipe de contabilidade, os quais envolvem a organização como um todo, a fim de serem conhecidas as principais informações para o levantamento de dados e obtenção de resultados. Além disso, foi realizada uma classificação das informações relevantes para verificação dos cálculos necessários à formação do preço de venda do produto escolhido. Essas informações auxiliam na mensuração dos seus custos.

4. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Neste momento, descreve-se a análise dos dados coletados, cujo objetivo foi a formação do preço de venda de um produto em uma empresa moveleira de Caxias do Sul, tendo a contabilidade de custos como ferramenta. Foram obtidos apontamentos em entrevistas semiestruturadas, norteadas pela diferenciação e cálculo dos principais elementos que atendem às informações gerenciais, sendo eles: custos diretos e indiretos e despesas; questões referentes ao controle de custos e as ferramentas disponíveis e utilizadas para a apuração dos custos; método de custeio; formação do preço de venda e, por fim, a influência que o mercado exerce no preço final dos produtos. Além das entrevistas, foram analisados documentos fornecidos pela empresa.

Com base nos dados e informações coletados, identificaram-se algumas dificuldades enfrentadas pela empresa, relacionadas à distribuição dos custos e formação de preço de venda. Dessa forma, o Quadro 1 lista alguns fatores a melhorar, as justificativas para cada percepção, a forma de aplicação da proposta, bem como a pessoa mais indicada para a sua implementação e o prazo limite sugerido para que seja realizada a proposta dentro da organização.

Quadro 1: Pontos falhos relevantes na empresa.

O que	Por que	Como	Quem	Quando
Custo da mão de obra	Custo com valor fixo e calculado aproximadamente	Seguindo o valor de um salário base	Normalmente o cálculo é feito pelo contador	Janeiro/2013.
Cálculo dos custos fixos	Para identificar o valor ou a porcentagem a ser acrescido no preço.	Deve seguir um critério de rateio	Responsável pelos custos da empresa	Fevereiro/2013
Responsável pelos custos	Para centralizar os custos	Definindo responsabilidades	Administrador ou a Gestora	Janeiro/2013
Métodos de custeio	Para identificar o custo unitário do produto a partir dos custos diretos e indiretos	Implantando o método que melhor se adapte à realidade da empresa	Responsável pelos custos ou o contador	Fevereiro/2013
Formação do preço de venda	Identificar o preço correto a ser cobrado pelo produto vendido	Definindo o custo e o <i>Mark-up</i> correto	Responsável pelos custos ou o contador	Fevereiro/2013

Fonte: Elaborado pela autora, com base em dados da pesquisa (2012).

Diante da empresa analisada e de seu *mix* de produtos, escolheu-se um conjunto composto por uma mesa e oito cadeiras confeccionadas em madeira maciça e semipersonalizada, com detalhes esculpidos na madeira, conforme o estilo desejado pelo cliente. Para a elaboração da proposta de intervenção deste trabalho, primeiramente, foi necessário calcular o material e a mão de obra direta utilizados no processo de fabricação do produto. Fizeram parte do material direto: a matéria-prima, que é considerada o elemento essencial do processo industrial; os componentes diretos, que são partes integrantes do produto e não sofrem modificações; os materiais secundários, como cola, parafusos, seladores; e os materiais auxiliares de produção, que são todos os materiais que não fazem parte do produto, porém, são necessários para sua elaboração, entre eles: lixas, esponjas de limpeza, abrasivos, entre outros.

Para o cálculo do material, foi dividido o produto em mesa e cadeiras, calculando, separadamente, os custos. Na Tabela 1, foram elencados todos os materiais diretos utilizados na fabricação da mesa. Em seguida, calculou-se o custo unitário de cada componente e, na sequência, apresentou-se o valor total de custo desse produto.

Tabela 1: Custo de material direto da mesa

Componentes	Unidade medida	Quantidade	Custo unitário (R\$)	Custo unitário total (R\$)
Madeira Cerejeira	m ³	0,25	3.000,00	750,00
Parafusos (5x50cm)	unidade	100	0,25	25,00
Lixa comum	folhas	10	1,00	10,00
Lixa para máquina	metro	7,20	3,47	24,98
Seladora	litro	03	22,60	67,80
Cola	litro	0,10	10,00	1,00
Esponja polimento	unidade	01	3,00	3,00
Custo total unitário:				881,78

Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados da pesquisa (2012).

Na Tabela 2, apresentam-se os valores referentes às cadeiras fabricadas pela empresa. Por se tratar da fabricação de um conjunto de cadeiras, a tabela elenca o custo total unitário e, posteriormente, apresenta o custo para a fabricação de oito cadeiras que compõem o produto escolhido para análise.

Tabela 2: Custo do material direto das cadeiras

Componentes	Unidade medida	Quantidade	Custo unitário	Custo total 01 cadeira	Custo total 08 cadeiras
Madeira cerejeira	m ³	0,313	3.000,00	93,75	750,00
Parafusos (5x50cm)	unidade	08	0,25	2,00	16,00
Lixa comum	folhas	20	1,00	20,00	160,00
Lixa para máquina	metros	0,90	3,47	3,12	24,98
Seladora	litro	0,38	22,60	8,48	67,80

Cola	litro	0,63	10,00	6,30	50,40
Tecido	m ²	0,30	70,00	21,00	168,00
Espuma (5cm altura)	m ²	0,20	25,79	5,16	41,26
Linha	carretel	0,10	4,50	0,45	3,60
Pregos (16x24)	unidade	16	0,07	1,125	8,96
multilaminado 8mm	m ²	0,0667	56,00	3,73	29,84
Custo total :				165,12	1.320,92

Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados da pesquisa (2012).

Conforme os dados apresentados nas Tabelas 1 e 2, concluiu-se que o custo total com materiais diretos para a fabricação do conjunto composto por uma mesa e oito cadeiras foi de R\$ 2.202,70, em que o custo unitário total da mesa foi de R\$ 881,78 e o custo total de cada cadeira foi de R\$ 165,12, totalizando R\$1.320,92 para a fabricação das oito cadeiras que compõem o conjunto da análise. Diante do apresentado, percebeu-se que a matéria-prima madeira é que concentra o maior custo, tanto na mesa quanto nas cadeiras; porém, quando analisado o custo total dos produtos, as cadeiras têm o maior valor de custos, por absorver mais componentes para a sua fabricação.

Em se tratando de mão de obra direta, a empresa em questão apresenta um sistema de apontamento em que se verifica o tempo despendido para a fabricação do produto analisado. Nesse caso, são os próprios sócios que executam a mão de obra direta, não incidindo encargos trabalhistas sobre o valor; apenas foi adicionado o INSS, parte patronal do valor recebido. Durante o processo, a mesa e as cadeiras foram fabricadas pelo sócio, enquanto que a sócia confeccionou os estofados que fizeram parte do produto final.

A Tabela 3 apresenta o cálculo do custo hora da mão de obra direta despendida para a fabricação do produto analisado.

Tabela 3: Custo com mão de obra direta

Descrição	Sócio	Sócia
Salário mensal	3.520,00	622,00
INSS 11%	387,20	68,42
Sub total:	3.907,20	690,42
Horas trabalhadas mensal	176 horas	176 horas
Custo hora	22,20	3,92

Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados da pesquisa (2012).

Diante do valor encontrado no custo da mão de obra direta, na Tabela 4, apresentou-se o tempo despendido por cada tarefa necessária para sua total execução, elencando o funcionário que fez parte da execução e o valor que compreende a hora trabalhada.

Tabela 4: Custo conforme atividades executadas

Atividade	Funcionário	Tempo/horas	Valor hora	Valor total
Desenhar peças	Sócio	01	22,20	22,20
Cortar	Sócio	08	22,20	177,60
Aplainar	Sócio	16	22,20	355,20
Furar	Sócio	24	22,20	532,80
Bolear cantos	Sócio	16	22,20	355,20
Lixar	Sócio	32	22,20	710,40
Montar e colar	Sócio	32	22,20	710,40
Preparar para pintura	Sócio	24	22,20	532,80
Esculpir gravuras	Sócio	60	22,20	1.332,00
Pintar	Sócio	47	22,20	1.043,40
Cortar espuma	Sócia	02	3,92	7,84
Cortar e costurar tecido	Sócia	01	3,92	3,92
Grampear	Sócia	03	3,92	11,76
Montar almofada	Sócia	01	3,92	3,92
Valor total da mão de obra direta:				5.799,44

Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados da pesquisa (2012).

O conjunto da mesa com oito cadeiras despendeu 267 horas na sua totalidade, com um custo total de R\$5.799,44, sendo que, desse total, 260 horas foram executadas pelo sócio da empresa, compreendendo R\$ 5.772,00 de custo de mão de obra e as demais sete horas foram referentes a trabalho realizado pela sócia da empresa, com um custo total de R\$ 27,44. Em seguida, determinou-se o gerenciamento dos gastos fixos; para isso, valeu-se de um sistema de custos.

De acordo com Bornia (2002), um sistema de custos decide, primeiramente, o que deve ser levado em consideração (qual informação é importante) e, em seguida, analisa como a informação pode ser obtida (de que forma será feita a operacionalização do sistema). Sendo assim, Padoveze (2000) e Pavlack (2015) destacam que o método de custeio existe para distribuir os gastos totais, conforme seus tipos (custos ou despesas), entre os produtos de uma empresa.

Na Tabela 5, é apresentado o valor mensal da depreciação de cada equipamento que faz parte da empresa analisada e seu tempo de uso. Ela foi calculada segundo a vida útil do bem.

Tabela 5: Depreciação dos equipamentos

Equipamentos	Valor	Tempo (anos)	Depreciação mensal (R\$)
Serra Circular	8.000,00	20	33,33
Serra Fita	6.000,00	20	25,00
Lixadeira	10.000,00	20	41,67
Tupia	8.000,00	20	33,33

Lixadeira manual	500,00	20	2,08
Compressor	2.000,00	20	8,33
Furadeira de coluna	2.000,00	20	8,33
Pistola de pintura	600,00	20	2,5
Grampeador de madeira	250,00	5	4,17
Kit formões (20 peças)	1.000,00	5	16,67
Total de depreciação:			175,41

Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados da pesquisa (2012).

A Tabela 6 apresenta os gastos fixos que fizeram parte do conjunto de mesa com oito cadeiras, elencando os custos e despesas e seus referentes valores. Os valores representam a soma dos gastos referentes à empresa na sua totalidade, ou seja, engloba os três sócios. Os meses analisados foram julho, agosto e setembro, sendo que, para a Tabela 6, considerou-se a média entre eles.

Tabela 6: Gastos fixos

Gastos fixos			
Descrição	Custo (R\$)	Despesa (R\$)	Total (R\$)
Energia elétrica	350,00		350,00
Água		40,00	40,00
Depreciação dos equipamentos	175,41		175,41
Manutenção dos equipamentos	300,00		300,00
Frete s/ venda		290,00	290,00
IPTU (loja + fábrica)	27,97		27,97
Telefone		400,00	400,00
Honorários contábeis		190,50	190,50
Tarifa bancária		25,60	25,60
Manutenção de site		36,00	36,00
Renovação de domínio de site		2,50	2,50
Tarifa de renovação Certificado Digital		14,83	14,83
Contribuição sindical patronal		24,14	24,14
Taxa vistoria de alvará		9,16	9,16
Perfil psicográfico		47,00	47,00
Recarga de extintores		13,33	13,33
Renovação de alvará de segurança		2,67	2,67
Declarações (RAIS, Gias)		13,75	13,75
Total dos gastos fixos:	853,38	1.109,48	1.962,86
Faturamento mensal:		37.500,00	
% do faturamento sobre os gastos fixos:	2,28%	2,96%	5,24 %

Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados da pesquisa (2012).

Outro ponto avaliado foi o faturamento mensal da empresa em relação aos gastos fixos totais que totalizam R\$ 1.962,86. Desse valor, 2,28% foi referente aos custos fixos e 2,96% foram os gastos com despesas. Isso demonstra que as despesas são mais relevantes, se comparadas com os custos fixos, tendo em vista as metodologias de apuração dos custos dos produtos.

Padoveze (2000) constata que duas são consideradas clássicas: o método variável e o método por absorção. Porém, o método de custeio ABC também é utilizado, com o intuito de minimizar os impactos de alocações inadequadas e designar aos produtos os custos que realmente consomem. Vale destacar que, no estudo de caso, valeu-se dos três métodos concomitantemente. O método por absorção foi utilizado na distribuição dos gastos fixos, considerando um percentual sobre o faturamento. No método variável, calculou-se o custo do material direto e a mão de obra direta, com estrutura e determinação do custo hora. E o sistema ABC foi abordado, quando a empresa elencou o tempo gasto para a realização de cada atividade fabril.

De posse das informações coletadas, partiu-se para a formação do preço de venda do produto em questão. A fixação desse preço de venda, além de ser uma questão que afeta diariamente a vida de uma empresa, é uma decisão importante para o administrador, uma vez que o preço final do produto e a forma como é gerenciado estão se tornando, cada vez mais, fatores preponderantes na competição de mercado.

Na empresa de móveis em questão, o preço de venda é baseado nos custos, porém, o mercado também exerce influência na sua formação. Cabe lembrar que, diante do *mix* de produtos oferecidos pela empresa estudada, o número de concorrentes não é relevante, uma vez que o produto é diferenciado e semipersonalizado; sendo assim, essas características garantem à empresa a fidelização dos clientes.

Para o cálculo do preço de venda, tendo-se como base os custos, utiliza-se um taxa de marcação, denominada *Mark-up*, em que a função é somar ao custo unitário do produto uma margem fixa para obter o preço de venda. Essa margem, em geral percentual, deve cobrir todos os custos e despesas e propiciar determinado nível de lucro (FERREIRA, 2007). No produto analisado, utilizou-se o *Mark-up* divisor. Neste, toma-se como base o preço de 100%, diminuindo deste os custos, despesas, lucro desejado pela empresa sobre o produto e a alíquota de tributação sobre o Simples Nacional, que engloba o Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Para o cálculo, valeu-se da estrutura demonstrada na Tabela 7.

Tabela 7: Estrutura do Mark-up divisor

Preço	100%
(-) Despesas Fixas	2,96%
(-) Custo Fixo	2,28%
(-) Lucro	30%
(-) Alíquota Tributação Simples Nacional	4,11%
(=) Mark-up	60,65% (0,6065)

Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados da pesquisa (2012).

A Tabela 8 sintetiza o custo direto sobre a fabricação do produto analisado.

Tabela 8: Total dos custos diretos

Custo Direto (R\$)	
Material direto	2.202,70
Mão de obra direta	5.799,44
Custo total	8.002,14

Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados da pesquisa (2012).

Diante do valor encontrado na Tabela 9, aplicou-se a taxa de *Mark-up* para encontrar o preço de venda do produto, conforme o que demonstra a Tabela 9.

Tabela 9: Aplicação do *Mark-up* divisor

Custo total	R\$ 8.002,14
<i>Mark-up</i> divisor	0,6065
Preço de Venda	R\$ 13.194,00

Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados da pesquisa (2012).

Conforme analisado, o preço de venda encontrado para o conjunto de uma mesa com oito cadeiras fabricadas em madeira maciça e semipersonalizadas, segundo o pedido do cliente, foi de R\$ 13.194,00. A Tabela 10 demonstra a diferença entre o valor encontrado e o preço de venda que vem sendo aplicado pela empresa até o momento.

Tabela 10: Diferenças baseadas no preço de venda

Preço de Venda da empresa	R\$ 12.000,00
Preço de venda sugerido	R\$ 13.194,00
Diferença	R\$ 1.194,00

Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados da pesquisa (2012).

Por fim, constatou-se que o preço de venda encontrado por meio dos cálculos feitos, tendo como base o custo, foi de R\$ 13.194,00. Para alcançar o resultado, valeu-se do *Mark-up* divisor. Nesse tipo de sistema, o custo por unidade de um produto é determinado somando os custos, as despesas e o lucro, para, depois, aplicar uma margem para chegar ao preço de venda. Em contrapartida, o preço que vem sendo aplicado pela empresa é de R\$ 12.000,00. Portanto, percebe-se que, para a empresa obter um lucro de 30% sobre os gastos, é necessário aumentar o seu preço de venda.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade de custos demonstra-se importante para as empresas, uma vez que auxilia na avaliação dos resultados em relação aos recursos utilizados na produção. Ela está voltada para os processos internos das organizações e auxilia as empresas no controle dos gastos e na formação do preço de venda.

Sendo assim, o objetivo principal deste estudo foi auxiliar a empresa em questão na elaboração dos custos. Diante disso, buscaram-se conceitos e definições que permitiram determinar o custo de cada produto fabricado e o seu comportamento nos diferentes níveis de produção.

Para isso, utilizou-se, na metodologia, a análise exploratória, com a aplicação da técnica qualitativa e análise documental. A coleta desses dados foi feita por meio de entrevistas semiestruturadas com os gestores da empresa e especialistas da área de custos; para a análise dos dados, buscou-se, em documentos, informações que foram relevantes para a obtenção dos resultados alcançados.

No que tange aos métodos de custeio, o presente estudo valeu-se dos três métodos mais utilizados nas empresas, por cada um apresentar sua importância no setor produtivo. Entretanto, entendeu-se que todos os métodos estudados apresentam vantagens e desvantagens quanto a sua utilização, e que, como regra geral, todos definem qual informação é a mais relevante para, em seguida, definir de que forma será feita a operacionalização do sistema.

A respeito do cálculo do preço de venda, estudaram-se as metodologias que cercam a sua formação para conseguir atingir a proposta final, que foi sugerir o preço de venda para um produto semi personalizado da empresa analisada. Com isso, foram desenvolvidas, com a ajuda dos gestores da empresa, planilhas de custos que fazem parte do processo produtivo da empresa para, em seguida, aplicar percentuais diante dos cálculos elaborados pela autora, acrescentando, dessa forma, ao *mark-up*.

O presente estudo demonstrou que a empresa apresenta dificuldade na diferenciação dos custos diretos e indiretos, em contrapartida, há uma perfeita identificação das despesas por parte da gestora. Por outro lado, a contabilidade da empresa é feita pela gestora, deixando o contador responsável somente pela parte tributária e de recursos humanos.

No que diz respeito ao método de custeio, a empresa não determina uma margem de lucratividade específica. Por conseguinte, o estudo apontou os três métodos de custeio para serem utilizados na empresa e sugeriu que fossem aplicados concomitantes; ainda, propôs-se à empresa uma forma de ela continuar o trabalho com demais produtos fabricados. Na abordagem do preço de venda, a empresa determina porcentagens pré-fixadas, o que, dependendo da situação, aumentam ou diminuem a margem de lucro. Todavia, é possível a utilização do critério de formação do preço de venda, baseado nos custos para os demais produtos elaborados pela empresa.

Concluímos que não basta, apenas, ter informações acerca dos custos para se obter sucesso em uma empresa, pois todas as variáveis, macro como microambientais, podem influenciar no seu desempenho. Por isso, deixa-se como sugestão para novos estudos a elaboração do ponto de equilíbrio de todos os produtos da empresa, fazendo com que ela passe a ter maior segurança sobre estes e, conseqüentemente, evite possíveis prejuízos; que seja realizado um planejamento estratégico, que identifique as suas possíveis forças e fraquezas, oportunidades e ameaças; e, também, que desenvolvam planilhas de controle de custos. Tudo isso tendo em vista o aprimoramento do gerenciamento dos gastos, o que contribuirá para que os gestores não tomem decisões com base em informações erradas.



6. REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia de trabalho científico:** elaboração de trabalhos na graduação. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade:** teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos** – Aplicação em Empresas Modernas. Porto Alegre: Editora Bookmann, 2002.

BRUNI, Adriano Leal. **A administração de custos, preços e lucros:** com aplicações na HP12C e Excel. 2. ed São Paulo: Atlas, 2008.

BRUNI, Adriano Leal. FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de preços:** com aplicações na calculadora HP e Excel. 5. ed. 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2011.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades:** uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Curso sobre contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 1992.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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

FERREIRA, José Antonio Stark. **Contabilidade de Custos.** São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

FIGUEIREDO, Antônio Macena de.; SOUZA, Soraia Riva Goudinho de. **Como elaborar projetos, monografias, dissertações e teses:** da redação científica à apresentação do texto final. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HOJI, Masakaju. **Administração Financeira uma abordagem prática:** matemática financeira aplicada, estratégias financeiras, análise, planejamento e controle financeiro. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, José Geraldo. **Custos (cálculos, sistemas e análises).** São Paulo: Atlas, 1969.

LOCH, Daniela Luiz. **Proposta de formação de Preço de Venda:** Um Estudo de Caso em Uma Empresa Varejista de pequeno Porte. Criciúma, 2011. Disponível em <<http://repositorio.unesc.net/bitstream/handle/1/476/Daniela%20Luiz%20Loch%20.pdf?sequence=1>> Acesso em 09 abr. 2013.

MAHER, Michel. **Contabilidade de Custos:** Criando Valor para a Administração. São Paulo: Atlas, 2001.

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

_____. **Contabilidade de custos**. 9. ed. 7. Reimp. São Paulo: Atlas, 2008.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2001.

MIQUELETTO, Eluiz Maria. **Formação do preço de venda**: uma análise do processo de formação de preço em empresas madeireiras de grande porte de Curitiba e Região Metropolitana. Dissertação. UFPR. 2008. Disponível em: <http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/system/files/documentos/Dissertacoes/D005.pdfs/documentos/Dissertacoes/D005.pdf>. Acesso em: 20 Mai. 2015.

OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ JR., José Hernandez. **Contabilidade de custos para não contadores**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PAVLACK, Nicecléia Bento Pereira, *et.al.* **A importância da formação correta do preço de venda e como este processo influencia na lucratividade da microempresa varejista**. Disponível em: <http://www.uninova.edu.br/Uni/Revista/artigos/artigo05.pdf>. Acesso em: 20 Mai. 2015.

SLONGO, Giana Rita. **A formação do preço de venda dos produtos industrializados**. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/79372/000897881.pdf?sequence=1>. Acesso em: 20 Mai. 2015.

