

A UTILIZAÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO NA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA COMO FERRAMENTA PARA TOMADA DE DECISÃO

Kátia Cristine Romeiro Oliveira*

Sara Alexssandra Gusmão Franca**

Luciana da Silva Moraes***

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo demonstrar o uso dos métodos de custeio na formação do preço de venda como ferramenta para a tomada de decisão, à medida que examinará a importância dos métodos de custeio na formação do preço de venda, através da pesquisa foi exploratória, visto que envolve um levantamento bibliográfico, assim proporcionando uma familiaridade com o problema. O procedimento adotado para a realização desse trabalho no que diz respeito ao instrumento técnico, foi a pesquisa bibliográfica a qual permitiu a análise de um tema sob novo enfoque ou abordagem, utilizando-se de livros, dentre outros materiais já publicados. Para uma gestão de custos qualificada é necessário conhecer os métodos de custeio, uma vez que a utilização do método apropriado irá executar a necessária informação de negócios que será fundamental no momento da tomada. Devido à industrialização do mundo e, posteriormente, a competitividade do mercado de trabalho, é importante que as empresas estejam constantemente à procura de novas estratégias, esta deve ser distinta e notável pelo mercado, assim, proporcionar à empresa, vantagens em relação aos seus concorrentes. Uma das estratégias que podem ser aplicadas pelas empresas é a busca de menores custos,

* Bacharelado do 8º Semestre do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB. E-mail: katia-cris1207@hotmail.com

** Orientadora. Bacharel em Ciências Contábeis, Pós-graduada em Gestão Econômica de Negócios, Professora na Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB e na Universidade do Estado da Bahia – UNEB no Curso de Ciências Contábeis. E-mail: sarafranca@fasb.edu.br

*** Co-orientadora. Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Gestão Ambiental, Professora e Pesquisadora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB no Curso de Ciências Contábeis. E-mail: luciana@fasb.edu.br

um fator importante na formação do preço de venda, que é um dos elementos essenciais para que a empresa tenha o lucro como resultado, e posterior permanência no mercado.

Palavras-chave: Custos. Métodos de Custeio. Preço de Venda. Margem de Contribuição.

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade, segundo Ludícibus et al. (2010, p.1), foi criada para as seguintes funções: conciliar, assinalar, agregar, sintetizar e esclarecer os acontecimentos que atingem as situações patrimoniais, financeiras e econômicas tanto da pessoa física ou como da jurídica, sejam elas com ou sem fins lucrativos. Nesse contexto percebe-se o quanto é amplo a utilização das informações contábeis, no que se refere aos grupos de pessoas que usufruem de tais informações.

A expansão inicial da contabilidade está agregada ao surgimento do Capitalismo, o qual está relacionado em reconhecer os direitos individuais, ou seja, a tomada de decisões da empresa não caberá mais ao governo, os lucros serão distribuídos aos sócios e cada trabalhador receberá pelo seu trabalho. Em decorrência da capitalização, mais precisamente pela necessidade de um maior controle, surgiu a Contabilidade de Custos, para contribuir na fixação dos custos dos fatores, assim indicando o que, como e quando produzir.

O grande desafio das empresas está relacionado em como manter seu negócio no atual mercado, ainda mais diante do efetivo cenário altamente competitivo. Toda firma, independentemente de seu porte, necessita continuamente de novas estratégias, as quais sejam diferenciais notáveis pelo mercado, assim proporcionando à mesma, vantagens em relação aos seus concorrentes. Para tanto a gestão de custos tornou-se uma das principais ferramentas, a qual auxilia o gestor na inserção de um método otimizado para as suas escolhas.

Um dos objetivos da Contabilidade de Custos é fornecer suporte à tomada de decisões gerenciais no que se refere à definição do preço de venda. Tendo em vista a importância da qualidade na gestão de negócio, este trabalho tem por intuito

apresentar a influência da utilização do sistema de custeio na formação do preço de venda, desta forma auxiliando o gestor na tomada de decisão.

Segundo Sousa (2010, p. 8), “O preço de venda é um dos fatores mais importante para qualquer empresa que deseja ganhar espaço do mercado competitivo...”. Sendo assim, a empresa que sabe formar corretamente o preço de venda, terá como resultado o sucesso e conseqüentemente sua permanência no cenário socioeconômico, destarte favorecendo a sociedade em geral, através da geração de oportunidades de empregos.

A Contabilidade de Custo aborda vários métodos de custeio e a escolha do tema proposto justifica-se pela necessidade do conhecimento destes métodos como instrumento auxiliador na tomada de decisões, porquanto muitos empresários não sabem como determinar o preço de venda para os seus produtos, e em decorrência disso muitas empresas encerram seu exercício em menos de cinco anos de existência, conforme dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2012), o qual aponta que “48,3% das empresas brasileiras fecham as portas depois de três anos de existência”.

Assim percebe-se o quanto é importante que o gestor conheça qual o método de custeio mais apropriado para ser utilizado na sua empresa. De acordo o exposto é levantado a seguinte problemática: Qual a importância dos métodos de custeio na formação do preço de venda para as empresas?

Custeio representa a apropriação de custos, nesse caso a importância dos métodos de custeios é reconhecida pela necessidade de identificar os custos para que os mesmo sejam integrados ao preço de venda.

O presente trabalho tem por objetivo geral analisar a significância dos métodos de custeio na formação do preço de venda. E também possui os seguintes objetivos específicos: Apresentar os diversos métodos de custeio e suas diferenças; Enfatizar a importância da formação do preço de venda; Evidenciar como a margem de contribuição auxilia no resultado da empresa, associado ao preço de venda.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1. A CONTABILIDADE DE CUSTOS

Em decorrência do aumento de empresas durante desenvolvimento tecnológico (Revolução Industrial: época em que quase só existia a Contabilidade Financeira), sucedeu a necessidade de uma gestão de qualidade, a qual assegurasse a permanência da empresa no mercado competitivo através dos investimentos de capitais e do controle de produção. Assim, surgiu o controle de custos, o qual concede ao gestor conhecer o quanto cada produto ou serviço custa, auxiliando-o na tomada de decisão, visto que os contadores de custos apontam, aferem, definem e averiguam os custos.

Uma contabilidade de custos é desenvolvida para atingir finalidades específicas, que podem estar relacionadas com o fornecimento de dados de custos para a medição dos lucros, determinação da rentabilidade e avaliação do patrimônio, identificação dos métodos e dos procedimentos para o controle das operações e atividade executadas, de modo a prover informações sobre custos para a tomada de decisões e de planejamento através de processos analíticos. (CALLADO, Antônio & CALLADO, Aldo, 2003, p. 58-59).

Tão diferente é o modo como a Contabilidade Financeira era feita em meados do século XVIII. Isto porque, para fazer o levantamento do balanço patrimonial, era preciso somente a enumeração do estoque, no que diz respeito ao termo físico, uma vez que os valores em moedas eram levantados conforme a fórmula a seguir: **(custo das mercadorias vendidas = estoques iniciais + compras – estoques finais)**. Posteriormente as receitas de vendas eram confrontadas com o CMV, seguido das demais despesas ocorridas no período. Com isso era levantado o lucro ou prejuízo da entidade.

No decorrer do tempo, com o advento das indústrias, houve a necessidade de uma melhor forma para o levantamento do balanço patrimonial, já que dificultou a utilização dos mesmos critérios da empresa comercial na industrial. E através disso a contabilidade de custos foi se desenvolvendo, não ficando concentrada somente nas empresas industriais, uma vez que as empresas comerciais, financeiras, prestadoras de serviços etc., já usufruem da mesma.

Essa é uma área da contabilidade que concede informações tanto para a contabilidade gerencial quanto para a financeira. Porquanto ela aprecia e alega as informações financeiras e não financeiras, referentes à obtenção e ao dispêndio de recursos pela organização. O foco da contabilidade gerencial é assessorar os gestores no alcance dos objetivos da organização, através da apreciação e alegação das informações financeiras, bem como outras informações. Já a contabilidade

financeira, centraliza-se nos demonstrativos direcionados ao público externo, no qual proporciona informações acerca da performance da administração e da companhia dos acionistas.

Para entendermos mais sobre “custos”, é necessário saber o seu significado no que se refere à terminologia, pois confunde-se o mesmo como uma despesa. Para Maher (2001, pg.64), “custo representa um sacrifício de recursos”, já Martins (2008) afirma que custo é o “gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços”. Sendo assim, todo valor que é gasto para deixar o produto pronto para a venda é considerado como um custo.

Gasto é o todo, ou seja, tudo o que gera um desembolso financeiro. Desembolso é o momento em que se faz um pagamento referente à aquisição de bem ou serviço. Entretanto, investimento é o gasto que é estocado no ativo. E, por fim, a despesa ocorre quando um bem ou serviço é consumido direta ou indiretamente com o intuito de obtenção de receitas, não estando ligado à produção. Essas terminologias cabem tanto para empresas industriais, com também para as demais entidades.

A contabilidade de custos classifica os custos quanto aos produtos e quanto ao volume.

- **Quanto aos Produtos;** Quanto aos produtos os custos podem ser classificados como diretos ou indiretos. Custos Diretos são aqueles que estão ligados a determinado produto e/ou serviço, podendo os mesmos ser identificados sem a necessidade de um rateio, havendo somente uma medida de consumo. Já os custos indiretos são aqueles relacionados a determinado produto e/ou serviço, beneficia toda a produção, porém não identificados a não ser por meio de um rateio.
- **Quanto ao Volume de Produção;** No que tange ao volume de produção, os custos são classificados como fixos e variáveis. Os custos que irão existir, independentemente da quantidade produzida, são os conhecidos como fixos. Já os variáveis são aqueles que se alteram na mesma proporção que a produção, ou seja, quanto maior a produção maior será os custos.

2.1.1. Métodos de Custeio

Métodos de custeio são os modos que se usam para apropriar os custos, com o intuito de fornecer informações essenciais para a gestão empresarial. Na década de 1920, era utilizado o custeio tradicional. Porém, havia nesse método algumas falhas, as quais fizeram com o mesmo perdesse a importância que tinha, visto que não correspondia às necessidades dos gestores.

Para Martins (2010, p.298), as principais deficiências nesse método que dificulta o processo de melhoria contínua são as seguintes:

- ✓ Distorções no custeio dos produtos, provocadas por rateios arbitrários de custos indiretos quando do uso dos custeios que promovem tais rateios;
- ✓ Utilização de reduzido número de bases de rateio, nesses mesmos casos;
- ✓ Não mensuração dos custos da não qualidade, provocados por falhas internas e externas tais como retrabalho e outras;
- ✓ Não segregação dos custos das atividades que não agregam valor;
- ✓ Não utilização do conceito de custo-meta ou custo-alvo;
- ✓ Não consideração das medidas de desempenho de natureza não financeira, mais conhecidas por indicadores físicos de produtividade.

Dentre os diversos métodos de custeios, serão abordados apenas quatro, tais como: Custeio Baseado em Atividades, Absorção, Padrão e Variável ou Direto.

• **Custeio Baseado em Atividades**

Devido ao avanço tecnológico e, com isso, a grande distinção de produtos fabricados, os custos indiretos também se elevam incessantemente. Por isso, há a necessidade de uma melhor separação para esses custos. Para que isso ocorra é utilizado o Custeio Baseado em Atividades, mais conhecido como ABC (*Activity Based Costing*). O método mencionado foi elaborado na Universidade de Harvard, pelos professores americanos Robert Kaplan e Robin Cooper, por volta dos anos 80. Está relacionado às atividades que a instituição desenvolve no decorrer da produção de seus produtos. Esse procedimento tem as atividades como objeto fundamental dos custos, neste caso, dando um tratamento diferente aos custos indiretos.

Para Martins (2010, p. 87), “é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”. Assim, cada produto fabricado auferirá um fragmento do custo relacionado à parte que usufruiu determinada atividade. Igualmente, os produtos que utilizarem mais atividades passarão a ter uma maior parte dos custos indiretos, conforme Maffei apud Moura Junior et al. (2010, p. 11) afirma acerca do método ABC:

[...] almeja atribuir aos produtos individuais a parcela de gastos indiretos consumida por cada um deles. Isto é feito definindo-se as atividades relevantes da empresa, calculando-se o custo de cada uma delas, e então atribuindo este custo aos produtos com base no consumo de cada atividade por parte de cada produto.

Toda execução que envolver o consumo de recursos da empresa, com o intuito de gerar bens ou serviços, será conhecida como uma atividade.

Para Abbas et al. (2012), a principal vantagem do método ABC está relacionada ao reconhecimento e ao cálculo das atividades. Estas são as responsáveis por produzir valor para o cliente. Desta forma, aquelas que não gerarem valor serão descartadas do processo, por apenas acrescentarem os custos dos bens e serviços.

Ainda podemos ter várias outras vantagens na utilização desse método. Destas, pode-se destacar a diminuição dos rateios arbitrários. Devido a essa diminuição dos rateios, temos os dados gerenciais mais seguros, como também a identificação dos custos de cada atividade, dentre outros.

No entanto, vale ressaltar que há também algumas desvantagens. Dentre as várias, destacam-se as seguintes: despesas elevadas para implantação, a precisão de revisão contínua, dificuldade nas associações das informações entre departamentos.

Segue abaixo, na figura 1, um esquema do método de custeio, para melhor compreensão.

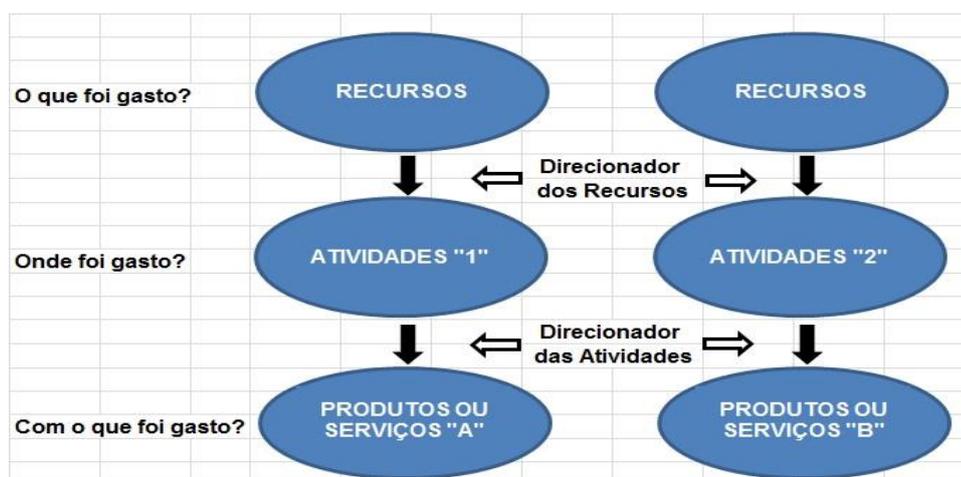


Figura I – Esquema do Custeio ABC

Fonte: Adaptado de Parceria Consultores, Controladoria e Finanças.

- **Custeio por Absorção**

Nos itens 12 e 14 do Pronunciamento Técnico CPC 16 que trata da valoração de estoques, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC está contemplado o

Custeio por Absorção. O mesmo é oriundo do sistema elaborado na Alemanha no início do século 20, conhecido por RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*). No método RKW, eram alocados à produção todos os gastos do período, ou seja, os custos e despesas.

Provindo dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, o Custeio por Absorção também é conhecido como custeio integral. Trata-se da associação de todos os custos de fabricação, diretos e indiretos, fixos e variáveis. Neste caso, todos os gastos relacionados à produção serão repartidos para todos os produtos elaborados.

Esse método é utilizado na Auditoria Externa, mesmo não sendo lógico devido ao rateio arbitrário. É obrigatória sua utilização na apuração do resultado e para o balanço. Também é adotado pela legislação comercial e fiscal, como, por exemplo, para o pagamento do imposto de renda. O conceito fiscal do custeio por absorção é encontrado no Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 13º, § 1º, que diz o seguinte:

Art. 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

- a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;

Uma das vantagens na utilização desse método de custeio é que o mesmo está de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade. Convém lembrar que não é tão custoso, visto que não necessita separar os custos de manufatura nos elementos fixos e variáveis, além de ser recomendado na obtenção de soluções a longo prazo.

Por outro lado, há as desvantagens, tais como: o rateio arbitrário, não oferece muita informação aos gestores para tomada de decisão e a presença dos custos fixos no montante, independentemente da existência da produção.

O custeio por absorção pode ser mostrado abaixo na figura 2:

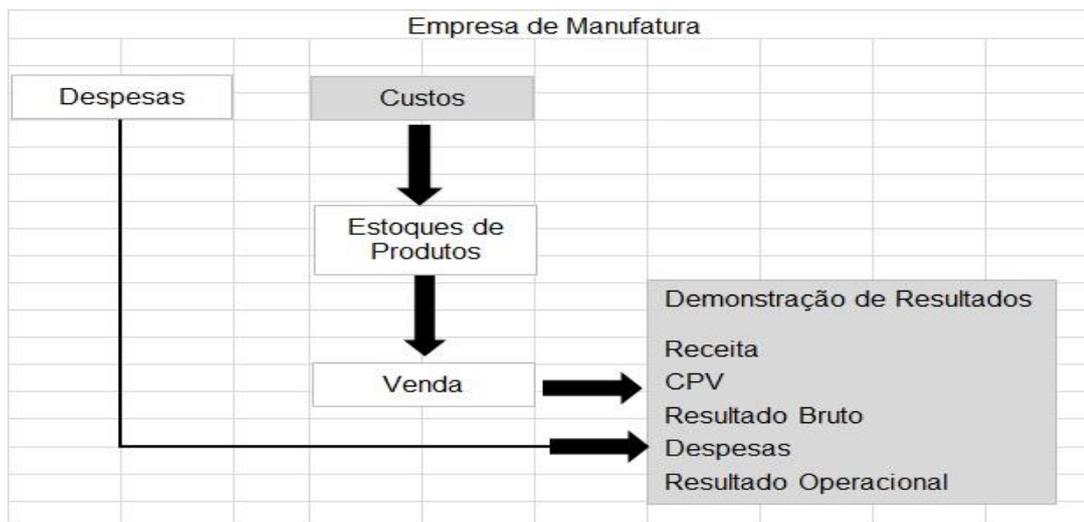


Figura II – Esquema do Custeio por Absorção

Fonte: Adaptado de Martins, Contabilidade de Custos, 2010.

- **Custeio Padrão**

O Custeio Padrão ou Standard é de origem americana (EUA). Tem como conceito a predefinição do custo a ser gasto, ou seja, a determinação de um objetivo que a instituição deseja alcançar.

O Dicionário de contabilidade de Lopes de Sá apud Leone (2000, p. 281) define o Custeio Padrão como:

Custo determinado a priori, ou seja, predeterminado, e que se fundamenta em princípios científicos e observa cada componente de custos (matérias, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação) dentro de suas medidas de verdadeira participação no processo de produção, representando o quanto deve custar cada unidade em bases racionais de fabricação.

Nesse caso, os custos que devem ocorrer em determinado período são levantados antes com base em experiências passadas e utiliza experiências simuladas. Estas serão executadas conforme as condições normais de fabricação, levando em consideração as perdas e as sobras de materiais que normalmente acontecem, o ganho ou perda na produtividade que sucedem da mão-de-obra.

Existem dois tipos de custeio padrão. Trata-se do custeio padrão corrente e o custeio padrão ideal.

Para se calcular **Custeio padrão corrente**, deve-se considerar as deficiências da empresa, tais como: desperdícios, problema em algum equipamento, dentre outros.

Custeio padrão ideal não é calculado levando em conta o mesmo que no custeio padrão corrente (deficiências da instituição).

Devido a esses conceitos, o custeio padrão corrente é mais utilizado, uma vez que seu valor se aproxima mais com a realidade da empresa.

Para Bornia (2002, p.89), o método do custo padrão consiste em:

Fixar um custo padrão, que servirá de referência para a análise dos custos; determinar o custo realmente incorrido; levantar a variação (desvio) ocorrida entre o padrão e o real; analisar a variação, a fim de auxiliar na procura das causas (motivos) que levaram aos desvios.

Verifiquemos a figura 3:



Figura III – Esquema do Custeio Padrão

Fonte: Adaptado de Trevisan & Associados, Custo Padrão, 2005.

A subtração dos erros nos processo produtivos, o alcance das informações com mais presteza, o controle mais aperfeiçoado, todos esses podem ser considerados como vantagens na utilização do custeio padrão. Agora, no momento em que os padrões forem estabilizados como inalcançáveis, as pessoas que estiverem envolvidas poderão desmotivar-se, prejudicando, assim, o processo metodológico da organização, sendo essa a principal desvantagem.

- **Custeio Variável ou Direto**

Custeio Variável ou Direto está relacionado à separação dos gastos. Isto indica a eliminação dos custos fixos, assim tendo como custo de produção apenas os custos variáveis, aqueles que alteram conforme o volume de produção, sejam diretos ou indiretos.

Tal método não é aceito legalmente, não só no Brasil como também nos Estados Unidos, dentre outros países.

Segundo Leone (2000, p. 322),

O critério do custeio variável fundamenta-se na ideia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitados aos produtos em processamento e acabados) serão apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base volume) dessa atividade.

Para uma melhor compreensão, vejamos a figura 4:

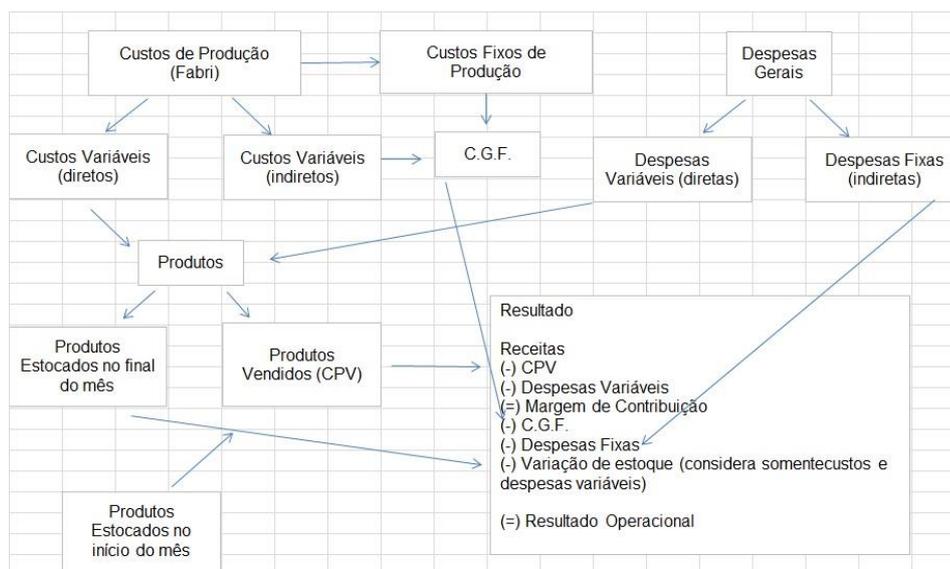


Figura IV – Esquema do Custeio Variável

Fonte: Adaptado de Costa, Proposta de modelo e implementação de um sistema de apoio a decisão em pequenas empresas, 1998.

No esquema visto, pode-se perceber que os custos fixos são levados diretamente à DRE como despesa do período. Portanto serão incluídos nos custos de produção dos bens e serviços, visto que, os mesmos acontecerão independentemente se houver ou não a produção. Aqui já podemos destacar uma vantagem na utilização desse método, uma vez que os custos fixos não são analisados como encargos de um produto específico, mas como dever essencial para que a empresa possa produzir adequadamente. Outra vantagem é que esse método determina a margem de contribuição de casa produto, dessa forma ajudando na tomada de decisão.

Entretanto há a desvantagem. Isto porque esse método não é aceitável na preparação de demonstração contábeis de uso externo, e para Leone (2000, p. 341) “as informações do custeio variável são bem plicadas em problemas cujas soluções são de curto alcance no tempo”, nesse caso não é aconselhável a utilização desse método caso deseje soluções a longo prazo.

2.2. A CONTABILIDADE DE CUSTOS E O PREÇO DE VENDA

Devido à alta competitividade do mercado em que as empresas vivem, sejam elas comerciais, de serviços ou até mesmo industriais, os custos tornaram-se fatores importantes na hora da tomada de decisões. Porém, podemos perceber que, diante dessa competição, somente os custos incorridos não são suficientes para a definição do preço de venda, mas também é necessário que, além dos custos, a empresa tenha como base os preços exercidos no mercado em que elas operam.

Vale ressaltar que ter conhecimento dos custos é essencial para que a entidade saiba se formado o preço, o produto será lucrativo ou não. Aqui percebemos a importância da contabilidade de custos, a qual, segundo Martins (2010), “tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões”, através das informações úteis e tempestivas.

Podemos associar a formulação do preço de venda com o princípio da continuidade, o qual não prevê o fim da empresa, mas sim que ela continue em exercício.

2.3. A IMPORTÂNCIA DO PREÇO E VENDA

Além da qualidade dos produtos e/ou serviços, os clientes hoje em dia visam muito o preço que é oferecido pelas empresas no mercado atual, estão constantemente atrás de promoções, ofertas, queima de estoque, dentre outros. Aqui se dá a importância da boa formação do preço de venda, uma vez que é necessário que a empresa consiga atrair mais clientes para si através de seus preços e sem obter prejuízo.

Há vários fatores que devem ser utilizados quando preço de venda estiver sendo formado. Dentre eles, vale destacar o lucro e os custos. Estes devem prevalecer, e não menos importante, o preço que determinado pelo mercado devido à competição, como dito anteriormente.

Um fator também muito relevante que influencia na formação do preço de venda é o valor pelo qual se adquirem as mercadorias. O ideal é que a empresa tenha ótimos fornecedores, os quais possam oferecer valores oportunos e com prazos favoráveis.

Como exemplo, temos a lei da oferta e demanda. Por ventura, se a demanda for maior que a oferta, os preços dos produtos tendem a subir, ou, caso contrário, os preços cairão.

Segundo Cogan (2002), há algumas estratégias de formação de preços. São elas: estratégias de preços distintos, estratégias de preços competitivos, estratégias de precificação por linha de produtos e estratégias de preços imagem e psicológica. Dentre esses, serão destacados:

- **Estratégias de Preços Distintos:** estão envolvidos os **descontos** relacionados ao mesmo produto que é oferecido de forma diferente aos clientes. Registra-se a ocorrência da **desnatação** - que é a redução do preço do produto à medida que ele fica no estoque parado (também conhecido com queima de estoque); e do **desconto periódico e randômico**. Este corresponde aos periódico cujos descontos não são previsíveis, ao contrário daqueles cuja característica é justamente a previsibilidade.
- **Estratégias de Preços Competitivos:** dentro desse grupo está quatro processos. O primeiro seria **igualando a estratégia a competição**, até para salvar-se da competição de preços muitas empresas optam por igualar seus preços aos dos seus concorrentes. O segundo corresponde a **cotar por baixo do preço da** competição. Nesta modalidade, as instituições escolhem preços inferiores aos da concorrência. Já a opção por **líderes de preços e seguidores** são as preteridas por empresas de grande porte, que cotem grande parte do mercado que determinam o preço, e, assim, as outras tornam seus seguidores. Por fim, destaca-se o **preço de penetração**. Trata-se da formação do preço com a intenção de introduzir o mais rápido o produto no mercado; dentre outros.

2.4. FORMAÇÃO DE PREÇOS BASEADO EM CUSTOS

Aqui trataremos de três métodos existentes para a formação do preço de venda, são eles: método baseado no custo pleno, no retorno sobre o capital investido e no custo-padrão, além da aplicação do Mark-up.

2.4.1. Método baseado no Custo Pleno

Esse método é baseado no Custo Pleno por apurar todos os custos dos produtos e, posteriormente, acrescentar uma margem de lucro, conforme a figura 5 a seguir:

| | Valor por Unid. |
|--|-----------------|
| Matérias-primas | 17,00 |
| Mão-de-obra direta | 5,00 |
| Custos indiretos de produção | 10,00 |
| Custos de Produção | 32,00 |
| Despesas de vendas e administração | 8,00 |
| Custo de Produção e Venda | 40,00 |
| Margem de lucro antes do IR (40% do custo de produção e venda) | 16,00 |
| Preço de Venda | 56,00 |

Figura V – Custo Pleno

Fonte: Adaptado de Cogan, Custos e Preços; formação e análise, 2002.

Pode haver casos em que os custos de transformação (composto pela mão-de-obra e custos indiretos de produção) sejam maiores que os custos de matérias-primas. Nesse caso, a margem de lucro será aplicada sobre o valor dos custos de transformação. Isso é o que a figura 6 representa:

| | Valor por Unid. |
|---|------------------|
| Matérias-primas | R\$ 7,00 |
| Custo de transformação | R\$ 45,00 |
| Custos de Produção | R\$ 52,00 |
| Despesas de vendas e administração | R\$ 10,00 |
| Custos de Produção e Venda | R\$ 62,00 |
| Margem de lucro antes do IR (40% do custo de transformação) | R\$ 18,00 |
| Preço de Venda | R\$ 80,00 |

Figura VI – Custo Pleno sobre o custo de transformação

Fonte: Adaptado de Cogan, Custos e Preços; formação e análise, 2002.

2.4.2. Método baseado no Retorno sobre o Capital Investido

O cuidado desse método cuja base recai sobre o Retorno do Capital Investido é a garantia de um retorno sobre o capital investido através da margem de lucro. Assim, a empresa estabelece quanto de percentual quer ganhar sobre o capital que investiu. Para este cálculo, temos a seguinte fórmula: $P = [CT + (R\% \times CI)] / V$, onde:

- ✓ **P**: preço de venda
- ✓ **CT**: custos totais

- ✓ **R%**: percentual do lucro desejado
- ✓ **CI**: capital investido
- ✓ **V**: volume de venda

Para um melhor entendimento, serve como exemplo a seguinte simulação: supondo que uma empresa que vende 600.000 lápis por mês, com um capital de \$70.000,00 e seus custos totais sejam \$76.000,00, deseje obter 20% de lucro em cima do seu capital, teremos então o seguinte preço de venda: $P = [76.000,00 + (20\% \times 70.000,00) / 600.000]$, $P = \$0,15$. Destarte, essa empresa obterá \$14.000,00 de lucro.

2.4.3. Método baseado no Custo-padrão

Conforme o método ancorado no Custo- Padrão, a empresa estabelece o custo-padrão dela com base em experiências passadas. Leva-se em conta os custos variáveis e fixos. Estes devem ser separados adequadamente, e, posteriormente, coloca a margem de lucro desejado. Vale ressaltar que o custo real vai variar em relação ao custo-padrão, então para que tenha uma boa gestão na utilização desse método, o ideal é que a empresa se baseie no princípio da prudência citado na Resolução nº 1.282/10, Art. 10, parágrafo único, o qual pressupõe:

O emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais. (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO, 2010).

Identifica-se, como fundamento desse princípio, o seguinte argumento: nunca anteceder Lucros e sempre antever possíveis Prejuízos. Isto porque se assim ocorrer, a empresa já estará preparada, e caso aconteça ao contrário, ou seja, a empresa obter lucro, será mais uma vantagem à mesma.

2.4.4. Aplicação do Mark-up

A palavra *Mark-up* significa “marcar para cima”. É um índice empregado ao custo de um bem ou serviço para formar o preço de venda. Ele salda uma série de contas. É o que se analisa na figura 7 a aplicação do *Mark-up*:

maior no pagamento dos custos e despesas fixas e, posteriormente, na obtenção do lucro. Podemos perceber na figura 5 que o produto “B” possui uma maior contribuição. Dessa forma, a venda do mesmo deve ser incentivada, e, em seguida, a venda do produto “C” e, por último, do produto “A”.

A margem de contribuição também é importante. Isto porque mostra se a empresa está investindo em algum produto em que não vale a pena, uma vez que o mesmo pode estar dando prejuízo à empresa.

Para se chegar à margem de contribuição total, necessário é multiplicar a MC unitária pela quantidade de produtos e, em seguida, somar com as demais margens. Esse procedimento é verificável na ilustração que a figura 9 registra:

| | Quantidade Produzida | MC Unitária | MC Total |
|--------------|----------------------|--------------|-------------------------|
| Produto A | 1.500 | R\$ 650,00 | R\$ 975.000,00 |
| Produto B | 2.500 | R\$ 1.100,00 | R\$ 2.750.000,00 |
| Produto C | 2.000 | R\$ 920,00 | R\$ 1.840.000,00 |
| Total | | | R\$ 5.565.000,00 |

Figura IX – Margem de Contribuição Total

Fonte: Adaptado de Martins – Contabilidade de Custos, 2010.

2.6. A MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO NA TOMADA DE DECISÃO

Acerca do valor assumido pela margem de contribuição na tomada de decisão, convém destacar o que assevera Souza (2009, p.6):

Alguns pequenos empresários calculam o lucro aplicando o percentual sobre o custo e deduzindo os tributos e comissões, e posteriormente deduz as despesas fixas. Isso pode representar um valor equivocado, pois os ganhos sobre as vendas, não é necessariamente os percentuais aplicados sobre os custos.

Aqui podemos perceber a relevância da utilização da margem de contribuição na tomada de decisão. Isto porque a mesma mostra a possibilidade de cada produto e/ou serviço gerar receitas e os custos a eles relacionados. Dessa forma, antes de o gestor tomar a sua decisão, é necessário conferir quais dos seus produtos são mais vantajosos para a entidade.

A MC possibilita ao administrador o conhecimento das informações. Igualmente, auxilia-o na sua escolha entre reduzir ou expandir uma linha de produto, verificando, assim, se é relevante acatar a determinado pedido ou não.

2.7. FATORES RELEVANTES NA TOMADA DE DECISÃO

Há vários fatores que devem ser levados em conta antes da tomada de decisão. Dentre eles, dentre os principais destacamos um que será, a seguir, abordado: o ponto de equilíbrio.

A palavra equilíbrio tem a origem latina, vem da palavra *aequilibrium*, formada de “*aequi*” que significa “igual” e “*librare*” que significa “oscilar”. Nesse caso, o sentido primeiro abstraído é oscilar igual.

Esse é um conceito das finanças que está relacionado ao grau das vendas que cobrem os custos totais (fixos e variáveis). No ponto de equilíbrio, a instituição não ganha e nem perde dinheiro. Passa, então, às vendas do ponto de equilíbrio. Do mesmo modo, a empresa terá benefício, visto que estará faturando mais.

Segundo Robbins apud Bruni e Famá (2007, p.187), “é nos momentos de decisão que o seu destino é traçado”. Podemos perceber que a importância do ponto de equilíbrio na tomada de decisão é dada devido ao conhecimento que ele nos mostra dos níveis de vendas que precisarão ser auferidos para obter o lucro desejado.

Na contabilidade, há três tipos de pontos de equilíbrios: contábil, econômico e financeiro.

2.7.1. Ponto de Equilíbrio Contábil

O ponto de equilíbrio contábil é o valor da receita cobrindo os custos totais, conforme a figura 10 demonstra a seguir:

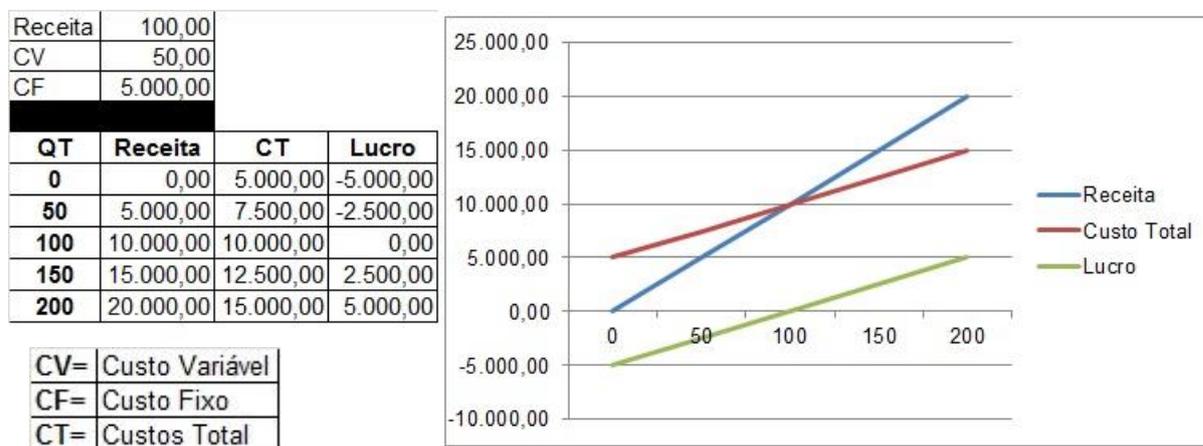


Figura X - Ponto de Equilíbrio

Podemos observar, conforme a figura anterior, que o ponto de equilíbrio dessa empresa é: em quantidade – “100” unidades e posteriormente em valor – “R\$ 10.000,00”.

2.7.2. Ponto de Equilíbrio Econômico

A diferença entre esse ponto de equilíbrio e o contábil é que nesse deve ser levado em conta o custo de oportunidade, ou seja, quanto a empresa estaria ganhando se estivesse investindo em outro produto, ou quanto o dono da empresa estaria faturando se estivesse investindo em outro negócio.

Para isso, temos a seguinte fórmula, com um custo de oportunidade de R\$ 2.000,00:

$$PEE = \frac{\text{Custos Fixos} + \text{Custo de Oportunidade}}{\text{MC unit.}}$$

Considerando o exemplo da figura 10:

$$PEE = \frac{5.000,00 + 2.000,00}{50,00} = 140 \text{ unid.}$$

Aqui o ponto de equilíbrio seria 140 unidades, e R\$ 14.000,00.

2.7.3. Ponto de Equilíbrio Financeiro

Nesse ponto de equilíbrio, consideram-se os custos ou despesas não desembolsadas, como, por exemplo: depreciação, amortização e exaustão. São as despesas que diminuem o resultado econômico, porém não há saída de dinheiro do caixa.

Sendo assim, ainda considerando o exemplo da figura 10, agora com uma depreciação de R\$ 1.500,00, temos:

$$PEF = \frac{\text{Custos Fixos} - \text{Depreciação}}{\text{MC unit.}}$$

$$PEF = \frac{5.000,00 - 1.500}{50,00} = 70 \text{ unid.}$$

Nessa simulação, o ponto de equilíbrio será 70 unidades, e R\$ 7.000,00.

Vale ressaltar que sempre o PEE será maior que o PEC que é maior que o PEF.

3. METODOLOGIA

Metodologia é definida pelo caminho a ser percorrido para execução da pesquisa, ou seja, os procedimentos adotados pelo pesquisador para a realização de seu trabalho. Segundo Beuren (2004, p. 83), “os procedimentos na pesquisa científica referem-se à maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se obtêm os dados”.

Em relação ao método de abordagem, esta pesquisa aplicou o método dedutivo. Isto porque é mais generalizado, transformando enunciados universais em particulares, permitindo, assim, afirmar inexistência de necessidade de uma experimentação, portanto somente a base teórica é fundamental.

Quanto à natureza da pesquisa, foi utilizada a básica, cujo objetivo é a geração de novos conhecimentos sem a necessidade de uma aplicação prática, ou seja, sem finalidades imediatas.

Abordou-se o problema através da pesquisa quantitativa, assim como qualitativa. Em relação a este último, denota que não há necessidade de transformar em números as opiniões, tendo em vista que seu foco de interesse é amplo. Já a pesquisa quantitativa considera que tudo seja quantificável.

Do ponto de vista dos objetivos, a pesquisa foi exploratória, visto que envolveu um levantamento bibliográfico, assim proporcionando uma familiaridade com o problema. Nesse caso, o primeiro objetivo foi auferido por meio de um levantamento bibliográfico acerca da contabilidade de custos, mais especificamente, sobre os diferentes métodos de custeio. O mesmo foi apresentado no capítulo II.

No que diz respeito ao segundo e terceiro objetivos, foram demonstrados pelo pesquisador por meio de uma simulação de como formar o preço de venda e a margem de contribuição, para posteriormente apresentar como a margem de contribuição associado ao preço de venda auxilia no resultado da empresa. Tais objetivos foram expostos, respectivamente, nos capítulos III e IV.

No que diz respeito ao instrumento técnico, Cervo e Bervian apud Beuren (2004, p. 86) define a pesquisa bibliográfica com a que,

[...] explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Diante do exposto, foi aplicada a pesquisa bibliográfica, a qual não é uma simples iteração do que já foi escrito sobre determinado assunto. Entretanto, permitiu a análise de um tema sob novo enfoque ou abordagem, utilizando-se de livros dos seguintes autores: Charles T. Horngren et al., Eliseu Martins, Michael Maher, René Gomes Dutra, Silvio Aparecido Crepaldi, dentre outros.

4. CONCLUSÃO

Mediante os fatos expostos, verificamos que a contabilidade de custos surgiu com a finalidade de aprimorar a gestão das empresas para que as mesmas permanecessem no mercado de trabalho. A contabilidade de custo é um tipo de controle interno das atividades realizadas pelas empresas. Sendo assim, torna-se indispensável o uso da mesma.

Princípios da contabilidade, tais como: prudência, oportunidade e continuidade estão relacionadas à importância de uma boa formulação do preço de venda. O princípio da prudência nos alerta a sermos prudentes quanto às receitas e despesas. Desta forma, provisiona-se a primeira para menos e a segunda para mais. Já o de oportunidade é o percentual de lucro que os sócios desejam obter, enquanto o princípio de continuidade evidencia que a empresa terá sua vida continuada ao longo do tempo. E, em decorrência da competitividade, a aplicação do preço de venda como forma de gerar resultados positivos é uma das estratégias principais para que a empresa continue em exercício.

Atualmente a qualidade do produto não tem sido um fator tão importante quanto o preço de venda para os consumidores na hora da compra. É importante submeter-se à lei de oferta e demanda.

A parceria com bons fornecedores favorece a empresa na hora da formulação do preço. Isto porque através dessa parceria a empresa conseguirá preços adequados, e uma boa forma de pagamento. Não se deve esquecer, porém, da qualidade dos produtos, e de que a empresa não pode ficar presa a um só fornecedor. O ideal é que ela tenha vários fornecedores, sendo possível a utilização de cotação.

A partir da contabilidade de custos, nasceram os métodos de custeios, os quais apropriam os custos. De tal modo, esses métodos fazem com que a empresa

conheça o custo de cada produto e/ou serviço vendido. Custeio representa a apropriação de custos. Nesse caso, a importância dos métodos de custeios é reconhecida pela necessidade de identificar os custos para os mesmos serem integrados ao preço de venda.

Cada método aqui abordado tem suas vantagens e desvantagens. Assim, a escolha desse sistema, para que o mesmo seja utilizado na empresa, irá depender tanto do tipo de empresa quanto da finalidade que a empresa determinou ao escolher esse sistema.

A determinação de qual método utilizar decorre de quem vai receber e o que vai fazer com as informações, e também qual a sua necessidade, e não menos importante, qual método é mais rentável. Há várias finalidades na utilização desses métodos, tais como: controle; produção de dados informativos para fins de tomada de decisão; ou, então, uma simples avaliação de estoque. A mensuração de estoque será como auxílio ao gestor da empresa para tomada de decisão.

De modo geral, é essencial que a empresa conheça os custos de cada produto auferido. Através do conhecimento desses custos, é possível identificar aqueles que causam maior impacto na atividade operacional da empresa. Assim, ter-lhe-á como auxílio na formulação de um bom preço de venda, e, dessa forma, agradando de modo geral, ao consumidor e, conseqüentemente, à instituição, através dos lucros adquiridos resultantes das receitas realizadas.

USE OF METHODS OF COSTING THE FORMATION OF SALES PRICE AS A TOOL FOR DECISION MAKING

ABSTRACT

The current work is aimed to demonstrate the use of costing methods in training of the sales price as a tool for decision making, as we examine the importance of costing methods on the training of the sales price, through the research was exploratory, since it involved a literature, thus providing a familiarity with the problem. The procedure adopted to conduct this work in relation to the instrument technician,

was the literature which allow the analysis of a subject in a new light, or approach, using books, documents, among other materials published there. For a qualified cost management is necessary to know the costing methods, since the use of the appropriate method will perform the necessary business information which will be necessary at the time of decision. Due to the industrialization of the world and subsequently the competitiveness of the labor market, it is important that companies are constantly looking for new strategies, this should be distinct and appreciable by the market, thus provide the company advantages over its competitors. One of the strategies that can be applied by companies is the pursuit of lower costs, an important factor in the formation of the sale price, which is one of the essential elements that the company has profit as a result, and subsequent stay in the market.

Keywords: Costs. Costing Methods. For Sale. Contribution Margin.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAS, Kátia; GONÇALVES, Marguit N.; LEONCINE, Maury. **Os métodos de custeio:** vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/viewFile/33487/pdf>> Acesso em: 29 ago. 2013.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e pratica. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise Gerencial de Custos.** Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm> Acesso em: 01 set. 2013.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços:** com aplicação na calculadora HP 12C e excel. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CALLADO, Antônio A. C.; CALLADO, Aldo L. C. Custos no processo de tomada de decisão em empresas rurais. **UnB Contábil / Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília**. Brasília: Departamento, 1998, ano 6, n. 1, paralelo 15, p. 55-77, primeiro semestre 2003.

COGAN, Samuel. **Custos e Preços: formação e análise**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC n.º 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Resolução n. 1.282, de 28 de maio de 2010.

Disponível em:

<http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1282.htm>

Acesso em: 30 set. 2013.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CUSTEIO Baseado em Atividades (ABC). Disponível em

<http://www.parceriaconsult.com/pagina_multipla_especial_II.asp?intCodMenu=2&strTitulo=Produtos&strImagemTitulo=secaoGD_produtos.gif&intCodPagina=22>

Acesso em: 26 ago. 2013.

CUSTO para decisão. Disponível em

<<http://arquivos.unama.br/professores/iuvb/contabilidade/CCO/aula13/verprint.htm>>

Acesso em: 26 ago. 2013.

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

_____. **Custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

_____. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Novas empresas geram um milhão de empregos assalariados em 2010**. Agosto, 2012. Disponível em:<http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia>

a=2201&id_pagina=1&titulo=Novas-empresas-geram-um-milhao-de-empregos-assalariados-em-2010> Acesso em: 18 mar. 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade**: para o nível de graduação. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. *et al.* **Contabilidade Introdutória**: atualizada de acordo com as Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09. 11. ed. São Paulo: Atlas 2010.

LIMA, Walcir Gonçalves de. **A importância da Contabilidade na economia das Empresas**. Araçatuba, 2000. Disponível em: <<http://www.ebah.com.br/content/ABAAAFec0AC/a-importancia-contabilidade-na-economia-das-empresas>>. Acesso em: 09 abr. 2013.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos**: criando valor para a Administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MOURA JUNIOR, Adonias Sabino *et al.* **Custeio Baseado em Atividades ABC**. Trabalho apresentado ao Curso de Administração Geral da União Brasileira Educacional da Faculdade de São Vicente. São Vicente, 2010.

NASCIMENTO, Mariney da Silva. **Margem de contribuição no auxílio à tomada de decisão aplicada a um alambique**. Monografia submetida ao Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como pré-requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis. Disponível em <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis294269>> Acesso em: 10 out. 2013.

OLIVEIRA, Luís de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Contabilidade de Custos para Não Contadores**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. *et al.* **Gestão Estratégica de Custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SOUSA, Arlete. **Formação do preço de venda na Empresa X, no município de Muquém do São Francisco – BA.** Monografia apresentada ao Colegiado de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras. Barreiras, 2010.

SOUZA, Ândria Araújo. **Conhecimento e utilização da margem de contribuição para tomada de decisão nas pequenas e médias empresas.** Trabalho apresentado para avaliação na conclusão do curso de Pós Graduação (Latu Sensu) em Auditoria e Perícia Contábil, do Conselho Regional de Contabilidade e Universidade Católica de Goiás coordenado pelo Ms. Brasilino José Ferreira. Neto. Disponível em
<<http://www.cpgls.ucg.br/ArquivosUpload/1/File/CPGLS/IV%20MOSTRA/NEGICIO/Conhecimento%20e%20utilizacao%20da%20margem%20de%20contribuio.PDF>>
Acesso em: 15 out. 2013.

TREVISAN & ASSOCIADOS. **Custo Padrão.** Disponível em
<<http://www.tomislav.com.br/custo-padrao/>> Acesso em: 29 ago. 2013.