

**UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, CONTÁBEIS E COMÉRCIO**  
**INTERNACIONAL**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**CÁSSIA GUTERRES MACIEL**

**CUSTEIO VARIÁVEL: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA**  
**DE CONFECÇÕES**

Monografia apresentada como requisito  
para a obtenção do Grau de Bacharel  
em Ciências Contábeis da  
Universidade de Caxias do Sul  
Orientador: Prof. Dr. – Roberto Birch  
Gonçalves

**CAXIAS DO SUL**

**2012**

**CÁSSIA GUTERRES MACIEL**

**CUSTEIO VARIÁVEL: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA  
DE CONFECÇÕES**

Monografia apresentada como requisito  
para a obtenção do Grau de Bacharel  
em Ciências Contábeis da  
Universidade de Caxias do Sul  
Orientador: Prof. Dr. Roberto Birch  
Gonçalves

**Aprovado (a) em** \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

**Banca Examinadora:**

**Presidente**

-----  
**Prof. Dr. Roberto Birch Gonçalves**  
**Universidade de Caxias do Sul - UCS**

**Examinadores:**

-----  
**Prof.**  
**Universidade de Caxias do Sul - UCS**

-----  
**Prof.**  
**Universidade de Caxias do Sul - UCS**

## **DEDICATÓRIA**

A todos vocês, que sempre estiveram ao meu lado, me incentivando, em especial aos meus pais, Luis Aurélio e Wanda Nídia, a minha irmã Luiza e ao meu namorado Gabriel, obrigada pelo amor incondicional e por estarem ao meu lado em mais essa conquista.

## **AGRADECIMENTOS**

Quero expressar meus agradecimentos a todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram para que este trabalho fosse realizado. Em especial aos meus queridos, dindo Carlo e Elaci, pela colaboração e pelo apoio dedicados, me fornecendo todas as informações necessárias, que foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho e por acreditarem em minhas escolhas, apoiando-me e esforçando-se junto a mim, para que eu suprisse todas elas.

Agradeço também a minha amiga e colega Bruna, que esteve lealmente ao meu lado durante toda essa caminhada, me apoiando nos momentos de incerteza, e compartilhando comigo momentos de aprendizado e de alegrias durante os cinco anos de graduação, obrigada por tudo.

E por último e não menos importante, agradeço ao meu orientador, Prof. Dr. Roberto Birch Gonçalves, pela sua competência e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia.

## **PENSAMENTO**

Tenho a impressão de ter sido uma criança brincando à beira-mar, divertindo-me em descobrir uma pedrinha mais lisa ou uma concha mais bonita que as outras, enquanto o imenso oceano da verdade continua misterioso diante de meus olhos.

Isaac Newton

## RESUMO

Com o significativo aumento da competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, os custos acabaram tornando-se altamente relevantes quando o assunto é a tomada de decisões e formação de preços nas empresas. O tema formação de preço de venda possui grande importância para fins empresariais, porém ainda assim, muitos gestores e responsáveis pela definição desse preço, desconhecem a influência que um profundo conhecimento dos próprios custos e despesas representam para o sucesso de qualquer empresa, e que o preço dos produtos requer um estudo mais profundo sobre a sua formação e suas formas de flexibilização. O objetivo deste trabalho consiste em explorar a aplicação do método do custeio variável na formação do preço de venda em uma empresa de confecções. Diante disso, essa pesquisa visa responder a seguinte pergunta: Quais os procedimentos que devem ser seguidos por uma empresa de confecções com o intuito de determinar os seus custos através do método do custeio variável para fins de formação do preço de venda? Para responder a essa questão foi realizado um estudo de caso junto a uma empresa de confecções familiar, situada em Caçapava do Sul – RS, esta confecciona e comercializa peças de roupas para a prática de atividades físicas. Ao longo do desenvolvimento, são expostas fundamentações teóricas onde se abordam conhecimentos fundamentais sobre a contabilidade de custos, custos, métodos de custeio e formação do preço de venda. Quanto à elaboração do estudo de caso, primeiramente, apresenta-se a empresa objeto do estudo, o seu histórico, estrutura e mercado de atuação. A seguir, faz-se uma descrição acerca do seu processo produtivo e dos produtos confeccionados pela empresa e identificam-se os custos incorridos com a fabricação dos principais produtos, onde se demonstra, na prática, a aplicação do método do custeio variável. Analisando os resultados obtidos, concluiu-se que as informações fornecidas pelo método do custeio variável contribuem para a gestão de custos da empresa, uma vez que, além da simplicidade para a aplicação, bastando identificar em cada etapa do processo produtivo os custos incorridos, o sistema também fornece informações que auxiliam na tomada de decisões, pois identifica os produtos mais lucrativos e a quantidade mínima necessária a ser vendida para não ocorrer prejuízo para a empresa.

**Palavras-chave:** Custos. Métodos de Custeio. Custeio Variável. Preço de venda.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Esquema do custeio por absorção .....	25
Figura 2: Alocação dos CIF aos produtos sem departamentalização .....	26
Figura 3: Alocação por departamentalização .....	26
Figura 4: Esquema básico método de custeio variável .....	29
Figura 5: Esquema do custeio por atividade .....	35
Figura 6: Fluxograma de produção .....	49
Figura 7: Percentuais dos custos variáveis da calça <i>legging</i> .....	54
Figura 8: Percentuais dos custos variáveis do <i>top fitness</i> .....	56
Figura 9: Percentuais dos custos variáveis da camiseta .....	58

## LISTAS DE QUADROS

Quadro 1: Características da produção por ordem e por processo.....	23
Quadro 2: Objetivo de apuração e ações possíveis .....	39
Quadro 3: Métodos de formação de preços com base nos custos.....	42
Quadro 4: Divisão dos gastos gerais da empresa em custos e despesas .....	52
Quadro 5: Ficha técnica da calça <i>legging</i> .....	53
Quadro 6: Custos variáveis unitários da calça <i>legging</i> .....	54
Quadro 7: Ficha técnica do <i>top fitness</i> .....	55
Quadro 8: Custos variáveis unitários do <i>top fitness</i> .....	55
Quadro 9: Ficha técnica da camiseta.....	57
Quadro 10: Custos variáveis unitários da camiseta .....	57



## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Média mensal dos custos fixos ref. período de jan-ago/2012.....	59
Tabela 2 – Média mensal das despesas fixas ref. período de jan-ago/2012.....	60
Tabela 3 – Cálculo da margem de contribuição unitária dos produtos.....	61
Tabela 4 – Cálculo da margem de contribuição total dos produtos.....	61
Tabela 5 – Primeira parte do cálculo do ponto de equilíbrio total.....	62
Tabela 6 – Segunda parte do cálculo do ponto de equilíbrio total.....	62
Tabela 7 – Ponto de equilíbrio em valores .....	63
Tabela 8 – Margem de segurança em peças e reais .....	63
Tabela 9 – Demonstração do resultado do exercício .....	64
Tabela 10 – Cálculo do <i>mark-up</i> .....	65
Tabela 11 – Cálculo do preço de venda da calça <i>legging</i> .....	66
Tabela 12 – Cálculo do preço de venda do <i>top fitness</i> .....	66
Tabela 13 – Cálculo do preço de venda da camiseta.....	67
Tabela 14 – Preços atualmente praticados pela empresa .....	67

## LISTA DE SÍMBOLOS, ABREVIATURAS E SIGLAS

- ABC – Activity Based Costing (Custeio Baseado em Atividades)
- Ago – Agosto
- CIF – Custos Indiretos de Fabricação
- CPV – Custo dos Produtos Vendidos
- CVu – Custo Variável Unitário
- DRE – Demonstração do Resultado do Exercício
- DVu – Despesa Variável Unitária
- Ex – Exemplo
- ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
- IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano
- Jan – Janeiro
- KG – Quilo
- m<sup>2</sup> – Metro quadrado
- MC – Margem de Contribuição
- MCt – Margem de Contribuição Total
- MCu – Margem de Contribuição Unitária
- ME – Micro Empresa
- PE – Ponto de Equilíbrio
- PEC – Ponto de Equilíbrio Contábil
- PEE – Ponto de Equilíbrio Econômico
- PEF – Ponto de Equilíbrio Financeiro
- PFC – Princípios Fundamentais da Contabilidade
- PVu – Preço de Venda Unitário
- Qtd – Quantidade
- Ref – Referente
- RS – Rio Grande do Sul
- SIMPLES – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Micro e Empresas de Pequeno Porte
- Tab – Tabela
- UCS – Universidade de Caxias do Sul

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO.....	13
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA .....	14
1.3	OBJETIVOS .....	14
<b>1.3.1</b>	<b>Objetivo geral .....</b>	<b>14</b>
<b>1.3.2</b>	<b>Objetivos específicos .....</b>	<b>14</b>
1.4	METODOLOGIA.....	14
<b>1.4.1</b>	<b>Delineamento da pesquisa .....</b>	<b>14</b>
<b>1.4.2</b>	<b>Procedimentos de coleta e análise dos dados.....</b>	<b>15</b>
1.5	ESTRUTURA DO ESTUDO .....	16
<b>2</b>	<b>CONTABILIDADE DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS.....</b>	<b>17</b>
2.1	CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	17
2.2	CUSTOS.....	18
<b>2.2.1</b>	<b>Classificação dos custos .....</b>	<b>18</b>
<b>2.2.2</b>	<b>Sistemas de acumulação de custos.....</b>	<b>20</b>
<b>2.2.3</b>	<b>Métodos de custeio.....</b>	<b>23</b>
2.3	PREÇO DE VENDA .....	37
<b>2.3.1</b>	<b>Objetivos da formação do preço de venda .....</b>	<b>38</b>
<b>2.3.2</b>	<b>Influência dos fatores internos e externos .....</b>	<b>39</b>
<b>2.3.3</b>	<b>Métodos de formação de preço de venda.....</b>	<b>41</b>
<b>2.3.4</b>	<b>Estratégias de preços.....</b>	<b>46</b>
<b>3</b>	<b>ESTUDO DE CASO .....</b>	<b>48</b>
3.1	CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA .....	48
<b>3.1.1</b>	<b>Histórico.....</b>	<b>48</b>
<b>3.1.2</b>	<b>Produtos .....</b>	<b>49</b>
<b>3.1.3</b>	<b>Etapas do processo produtivo.....</b>	<b>49</b>
<b>3.1.4</b>	<b>Definição de preço atual e sugestão da autora .....</b>	<b>51</b>
3.2	APLICAÇÃO DO MÉTODO DO CUSTEIO VARIÁVEL .....	52
<b>3.2.1</b>	<b>Gastos gerais da empresa.....</b>	<b>52</b>
<b>3.2.2</b>	<b>Custos variáveis.....</b>	<b>53</b>
<b>3.2.3</b>	<b>Custos fixos.....</b>	<b>59</b>
<b>3.2.4</b>	<b>Despesas variáveis .....</b>	<b>60</b>
<b>3.2.5</b>	<b>Despesas fixas .....</b>	<b>60</b>
<b>3.2.6</b>	<b>Cálculo da margem de contribuição .....</b>	<b>60</b>
<b>3.2.6</b>	<b>Cálculo do ponto de equilíbrio.....</b>	<b>62</b>
<b>3.2.7</b>	<b>Cálculo da margem de segurança .....</b>	<b>63</b>
<b>3.2.8</b>	<b>DRE – Demonstração do resultado do exercício .....</b>	<b>64</b>

3.3	PROPOSTA PARA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA.....	65
3.4	RECOMENDAÇÕES .....	67
<b>4</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>69</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>72</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

Em um ambiente mundial atualmente acelerado, caracterizado por mudanças constantes e velozes e acompanhado de clientes cada vez mais exigentes, o gerenciamento das empresas acaba tornando-se uma tarefa complicada. Conforme Passarelli e Bomfim (2003), a atual tendência à globalização dos mercados ressalta a necessidade da adoção de técnicas e procedimentos que permitam um adequado gerenciamento.

Para manter suas atividades as empresas necessitam de lucro, além de crescimento contínuo. Diante disso, é fundamental que a empresa tenha conhecimento de seus custos, pois uma forma de aumentar o lucro está na diminuição destes custos. Para isso é necessário que se façam novas formas de operações e sistemas de controles apropriados, que auxiliam na tomada de decisões de modo mais eficaz.

Para garantir a permanência e a continuidade no mercado, é necessário que o controle dos custos e a formação do preço de venda sejam realizados de forma adequada. Outrossim, devem ser realizados de maneira que permita a empresa manter-se no mercado. Além disso, é fundamental manter e priorizar a qualidade de seus produtos, diante da crescente disputa por clientes.

O propósito deste trabalho foi analisar a aplicabilidade do custeio variável na determinação dos custos para fins de formação do preço de venda em uma empresa de confecções, situada na cidade de Caçapava do Sul – RS, onde foi exemplificado a aplicação do método utilizando os principais produtos confeccionados pela empresa.

Através deste, pretendeu-se ressaltar a importância das informações fornecidas pelos sistemas de custos para o auxílio dos gestores na tomada de decisões, especialmente no que se refere ao valor de suas mercadorias para a venda e à influência desse valor na busca de melhores resultados.

## 1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

A questão de pesquisa que o estudo pretende responder é: Quais os procedimentos que devem ser seguidos por uma empresa de confecções com o intuito de determinar os seus custos através do método do custeio variável para fins de formação do preço de venda?

## 1.3 OBJETIVOS

### 1.3.1 Objetivo geral

Identificar os procedimentos que devem ser seguidos por uma empresa de confecções com o intuito de determinar os seus custos através do método do custeio variável para fins de formação do preço de venda.

### 1.3.2 Objetivos específicos

- Fazer uma revisão da literatura acerca do tema contabilidade de custos;
- Estudar os métodos de formação de preços;
- Verificar como a empresa objeto do estudo define atualmente o seu preço de venda;
- Mostrar, a partir da exemplificação das principais linhas de produtos dessa organização, a aplicabilidade do custeio variável na formação do preço de venda na empresa, disponibilizando informações sobre a margem de contribuição, margem de segurança e ponto de equilíbrio.

## 1.4 METODOLOGIA

### 1.4.1 Delineamento da pesquisa

Visando analisar os procedimentos a serem seguidos por uma empresa de confecções com o intuito de aplicar o método do custeio variável para fins de formação do preço de venda, na qual procurou-se evidenciar a importância das informações fornecidas pelos sistemas de custos para o auxílio dos gestores na

tomada de decisões, partiu-se do desenvolvimento de uma pesquisa explicativa. Pela definição de Gil (1999), pesquisas explicativas são aquelas que têm como preocupação central identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos. É o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade, porque explica a razão e o porquê das coisas. Nesse caso empírico, explica os fatores que compõe o custo industrial e as etapas para a aplicação do método do custeio variável.

Quanto aos procedimentos foi realizado um estudo de caso em uma empresa de confecções, visando executar em uma empresa real os conceitos teóricos levantados através desta pesquisa. Yin (2001) afirma que o estudo de caso é uma inquirição empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de um contexto da vida real, quando a fronteira entre o fenômeno e o contexto não é claramente evidente e onde múltiplas fontes de evidência são utilizadas. Devido a isso foram utilizadas fontes de dados secundárias tais como: documentos de produção, folhas de processo e planilhas de controle. Para Gil (1999) o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado.

Quanto à abordagem do problema será utilizada a pesquisa qualitativa que busca uma análise mais profunda em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa busca destacar características não observadas por meio de estudos quantitativos (BEUREN, 2004). De acordo com Neves (1996) dela faz parte a obtenção de dados descritivos mediante contato direto e interativo do pesquisador com a situação objeto de estudo. Nas pesquisas qualitativas, é frequente que o pesquisador procure entender os fenômenos, segundo a perspectiva da situação estudada e, a partir daí, situe sua interpretação dos fenômenos estudados.

#### **1.4.2 Procedimentos de coleta e análise dos dados**

A coleta das informações relacionadas ao estudo de caso foram obtidas através de documentos e de entrevistas com a empresária da empresa no período de janeiro a agosto de 2012. O estudo desenvolveu-se em uma empresa de confecções, localizada na cidade de Caçapava do Sul, denominada Elaci Linhares Scheffer – ME.

## 1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

Este estudo está dividido em quatro capítulos. No primeiro capítulo apresenta-se a questão de pesquisa, bem como a definição dos objetivos e a metodologia adotada para a realização desta pesquisa.

O segundo capítulo apresenta às diversas fundamentações teóricas acerca da contabilidade de custos e da formação do preço de venda, enfatizando os custos e os sistemas de custeamento atualmente existentes, além dos métodos e estratégias de preços.

No terceiro capítulo mostra-se o estudo de caso desenvolvido na empresa de confecções Elaci Linhares Scheffer – ME, visando demonstrar a aplicação do método do custeio variável. Inicialmente é abordado o histórico da empresa, bem como o seu mercado de atuação. Na sequência, foram organizados os custos e as despesas envolvidas no processo produtivo das principais linhas de produtos da empresa, para que fosse possível aplicar o método do custeio variável e encontrar a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio e a margem de segurança. Além disso, foram estipulados diferentes preços de venda, adquiridos através da utilização do *mark-up*, o qual podem ser úteis para a empresa, dependendo da situação em que encontrar-se.

No quarto e último capítulo, são descritas as principais conclusões adquiridas com base no estudo realizado.



## 2 CONTABILIDADE DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS

### 2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos é uma atividade semelhante a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) os dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais (LEONE, 2000).

Para Miranda Filho (2003), a contabilidade de custos veio para contribuir com novas informações ao conjunto de dados produzidos pela contabilidade geral, fortalecendo as funções administrativas pelo fato de fornecer elementos adicionais voltados ao planejamento e controle dos resultados organizacionais.

Por sua vez, Horngren, Foster e Datar (2000, p. 2) conceituam a contabilidade de custos como uma ciência que “mensura e relata informações financeiras e não financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pela organização”.

Conforme Passarelli e Bomfim (2003, p. 17):

A contabilidade de custos continuará a acompanhar a evolução dos processos de produção e venda, de forma a manter, no futuro, a sua capacidade de gerar relatórios que permitam à gerência uma melhor visão do desempenho passado da empresa, para assegurar o melhor planejamento das suas atividades futuras.

Segundo Medeiros (1994 *apud* GHILARDI e ZAMBERLAN, 2006) a contabilidade de custos tem como principais objetivos:

- O fornecimento de dados para a apuração de custos e avaliação dos estoques;
- O fornecimento de informações à administração para o controle das operações e atividades da empresa, visando o controle dos custos de produção;
- Fornecimento de informações para planejamentos, orçamentos e tomadas de decisões;
- Atendimento a exigências físicas e legais.

## 2.2 CUSTOS

Padoveze (2004, p. 312), define custos como “gastos, não investimentos, necessários para fabricar os produtos da empresa. São os gastos efetuados pela empresa que farão crescer os seus produtos”.

Segundo Martins (2003, p. 25), custo “é o gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”, e acrescenta que “o custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço”.

Já para Beulke e Bertó (2005), custo é a expressão monetária que deve ter uma menor quantidade final, boa, vendável de produtos/serviços para repor fisicamente, ao término de cada ciclo operacional, uma maior quantidade de insumos e consumos do próprio ciclo.

Ainda para Martins (2003, p. 22), “O conhecimento dos custos é vital para saber se, dado o preço, o produto é rentável; ou, se não é rentável, se é possível reduzi-los”.

Portanto, pode-se entender que custo é o gasto desembolsado pela empresa na obtenção de certos produtos e serviços que serão consumidos ou utilizados na produção de outros produtos e na prestação de outros serviços.

### 2.2.1 Classificação dos custos

Conforme Freitas e Vey (2005) as informações sobre os custos devem atender aos mais variados propósitos. Para que a administração possa coletar e utilizar-se da maneira mais eficiente possível dessas informações, é necessário que haja uma adequada classificação desses custos.

Segundo Padoveze (2003, p. 39 *apud* ORLANDIN, 2010, p. 37):

Os diversos tipos de gastos da empresa apresentam-se com diversas naturezas e atendem a uma variedade de objetivos no processo de transformação de seus recursos em produtos finais. A necessidade de informações para uma adequada gestão de custos, recursos, processos, produtos e serviços exige um estudo pormenorizado de todos os gastos que ocorrem na empresa, classificando-os segundo suas principais naturezas e objetivos.

Quanto à classificação, os custos e despesas podem ser relacionados: quanto ao objeto, como fixos ou variáveis e quanto ao volume de produção, como diretos e indiretos.

#### *2.2.1.1 Classificação quanto ao objeto*

##### *2.2.1.1.1 Custos diretos*

São aqueles que podem ser diretamente apropriados a um só produto ou a um só serviço. Dessa forma, não necessitam de critérios de rateio para serem alocados aos produtos fabricados ou serviços prestados, já que são facilmente identificados (MARTINS, 2003). Como exemplo, cita-se material direto (matéria-prima) e a mão de obra direta (aquela onde o trabalho do empregado está resultando diretamente na fabricação de um bem ou serviço).

##### *2.2.1.1.2 Custos indiretos*

São aqueles que não podem ser identificados com o produto que está sendo fabricado ou serviço prestado. Cada vez que for necessário utilizar qualquer fator de rateio para a apropriação ou cada vez que há o uso de estimativas e não de mediação imediata, fica o custo incluído como indireto (MARTINS, 2003). Como exemplos citam-se os materiais indiretos (materiais para manutenção de equipamentos, materiais para higiene, etc.) e mão de obra indireta (representada pelo trabalho nos departamentos auxiliares nas indústrias ou prestadores de serviços e que não são mensuráveis em nenhum produto ou serviço executado).

#### *2.2.1.2 Classificação quanto ao volume de produção*

##### *2.2.1.2.1 Custos fixos*

Os custos fixos são os gastos que não estão relacionados com o volume de vendas, independente se houver ou não a atividade comercial ou produtiva. Conforme Wernke (2001) são os gastos que tendem a se manter constantes, independente do volume produzido. São custos que possuem o montante fixado,

não em função de oscilações nas atividades, ou seja, não possuem vínculo com o aumento ou a diminuição da produção. Podem-se considerar custos fixos de uma entidade o aluguel da fábrica e a depreciação de equipamentos.

#### 2.2.1.2.2 Custos variáveis

O custo variável é o montante de gastos de um determinado período que está diretamente relacionado com o volume de variação de venda. Conforme Wernke (2001) são os que estão diretamente relacionados com o volume de produção ou venda. Quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais. Como exemplo de custos variáveis pode-se citar a matéria prima consumida e materiais de embalagem.

### 2.2.2 Sistemas de acumulação de custos

De acordo com Leone (2000 *apud* MIQUELETTO, 2008), o objetivo dos sistemas de acumulação de custos é identificar e acumular os custos fabris aos produtos no decorrer da produção, ou seja, é determinar o valor destes, levando-se em conta a forma de organização produtiva das empresas. Assim, os dois sistemas básicos de acumulação de custos que se destinam a custear produtos e serviços são os seguintes: o sistema de custeamento por ordem de produção e o sistema de custeamento por processo.

#### 2.2.2.1 Sistema de custeamento por ordem de produção

Conforme Leone (2000, p. 192 *apud* MIQUELETTO, 2008, p. 30), “o sistema de custos por ordem de produção é um sistema no qual cada elemento de custo é acumulado separadamente, segundo ordens específicas de fabricação, emitidas pela área industrial, de serviços ou comercial”.

O processo de custeamento requer definição quanto à forma de atribuição dos custos às ordens de produção. O consumo dos fatores produtivos é controlado individualmente, isto é, sabe-se perfeitamente o que está sendo consumido, por quem e com que finalidade (LEONE 2000 *apud* ORLANDIN, 2010).

Horngren, Foster e Datar (2000 *apud* MIQUELETTTO, 2008) apresentam seis etapas a serem seguidas para apropriar os custos aos serviços, também próprios para produtos, que são:

- Etapa 1: Identificação da ordem de produção selecionada para objeto de custo;
- Etapa 2: Identificação dos custos diretos da ordem de produção;
- Etapa 3: Identificação dos custos indiretos relacionados com a ordem de produção;
- Etapa 4: Seleção da base de distribuição para a aplicação de cada conjunto de custos indiretos ao produto;
- Etapa 5: Determinação da taxa unitária do critério de alocação adotado para aplicação dos custos indiretos à ordem de produção;
- Etapa 6: Atribuição dos custos ao objeto de custo, pela adição de todos os custos diretos e indiretos.

De acordo com Bianchi e Callegaro (2000), este sistema é o mais adequado para acumular os custos de produção de empresas que trabalham por encomendas, com produtos diferenciados ou lotes específicos de produção. Este método visa determinar o custo unitário de um lote de produtos.

#### 2.2.2.2 *Sistema de custeamento por processo*

Este sistema é mais adequado para as empresas que produzem bens ou serviços em série. Nesse sistema produtivo, normalmente, todos os produtos são fabricados para estoque; uma unidade de produção é idêntica à outra, os produtos são movimentados no processo de produção continuamente, e todos os procedimentos de fábrica são predominantemente padronizados (ZANLUCA, 2010).

Conforme Horngren, Foster e Datar (2000, p. 67 *apud* MIQUELETTTO, 2008, p. 29), “neste sistema, o custo de um produto ou serviço é obtido pela média dos custos acumulados a uma grande quantidade de unidades similares”.

Segundo Bianchi e Callegaro (2000), este método computa todos os custos incorridos em um determinado período de produção que são divididos pelas quantidades produzidas para obtenção do custo unitário.

De acordo com Leone (2000 *apud* MIQUELETTTO, 2008), o custeamento por processo possui as seguintes características:

- a produção é feita para o estoque e, a partir deste estoque os produtos são vendidos para qualquer cliente.
- a produção é contínua ou em massa.
- a produção consiste em unidades iguais, submetendo-se cada unidade ao mesmo processamento.
- o produto é fabricado atravessando vários processos produtivos. O material entra no primeiro processo e começa a ser transformado. Na saída de um processo, o produto parcial, ou o componente, ganhará a dimensão de produto acabado, mas será considerado como material para o processo para onde está sendo transferido.
- cada processo é considerado uma pequena fábrica independente dos demais processos.
- em alguns tipos de produção em processo, os fluxos de recursos produtivos são diferentes, resultando dessa característica certas dificuldades para a acumulação, a análise e controle dos custos.

De acordo com o autor, as empresas que produzem por processo são muito conhecidas e constituem a imagem de economia do consumo. Estas empresas produzem produtos que são solicitados de modo permanente por bilhões de clientes que constituem o mercado consumidor.

### 2.2.2.3 *Principais diferenças entre os sistemas de custeamento*

De acordo com Leone (2000), a diferença fundamental entre os dois sistemas está no objeto do custeio. Enquanto que para o sistema de ordens de produção o objetivo é determinar o custo do produto ou serviço, para o sistema por processos, a finalidade primeira é acumular o custo dos processos.

Para Horngren, Foster e Datar (2000, *apud* MIQUELETTO, 2008) a principal diferença entre os custeios por processo e por ordem de produção é a amplitude da média utilizada para determinar os custos unitários dos produtos.

Enquanto o sistema de produção por ordem acumula os custos para cada ordem, o sistema de produção contínua acumula custos por departamentos e centros de custos. Ambos os sistemas têm por objetivo avaliar estoques.

As principais características que identificam cada sistema de custeio podem ser observadas no Quadro 1.

**Quadro 1: Características da produção por ordem e por processo**

Característica analisada	Produção por ordem específica	Produção por processo
Desenvolvimento do produto	Especificação do cliente	Especificação do fabricante
Contratação do fornecimento	Seleção subjetiva (concorrência)	Seleção objetiva (amostra)
Produção	Limitada pelo cliente	Planejada pelo fabricante
Dimensão da produção	Número de peças contratadas	Número de peças do período
Mercado	Poucos compradores	Muitos compradores
Vendas	Procura do cliente	Procura do cliente ou oferta do fabricante
Produto	Sob medida	Seriado
Necessidade do Produto	Específica do cliente	Global do mercado
Local de Produção	Na fábrica ou no campo	Na fábrica
Estoque de matéria-prima	Temporário e específico	Permanente, geral para vários produtos
Estoque de Produtos	Indesejável	Necessário
Prazos de Produção	Geralmente, médios ou longos	Geralmente curtos

Fonte: Bruni e Famá (2004, p. 148 *apud* MIQUELETTI, 2008, p. 31)

### 2.2.3 Métodos de custeio

Segundo Eller (2003, p. 79 *apud* BERNARDI, LUCION e GIASSON, p. 7, [200-?]), “os métodos de custeio tem como função determinar o modo de como será atribuído custos aos produtos”. Portanto, os métodos de custeio pretendem reconhecer os gastos ligados ao processo de produção, reunindo-os de forma organizada aos produtos. Estes custos podem ser empregados a: atividades, processos, produtos, departamentos, ordem de produção, ou qualquer outra forma que os gestores pretenderem.

Dentre os diversos métodos existentes, pode-se destacar o custeio por absorção, o custeio variável e o custeio baseado em atividades.

### 2.2.3.1 Custeio por absorção

O custeio por absorção é o método de custeio mais utilizado em quase todo o mundo, pelo fato de incorporar todos os tipos de custos aos produtos, o que possibilita a extração do custo unitário de cada um deles. Além disso, com base no Custo Total, é possível formar o preço de venda de cada produto, servindo de referência para a atuação no mercado (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006 *apud* MEURER, 2009).

De acordo com Martins (2003), o custeio por absorção é um método desenvolvido a partir da aplicação dos conceitos básicos da contabilidade clássica e que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos produzidos, assim como todos os demais gastos relativos ao esforço aplicado na produção.

Lopes de Sá (1990, p. 109 *apud* MOURA, 2005, p. 130) afirma que o custeio por absorção é a “expressão utilizada para designar o processo de apuração de custos que se baseia em dividir ou ratear todos os elementos do custo, de modo que, cada centro ou núcleo absorva ou receba aquilo que lhe cabe por cálculo ou atribuição”.

Conforme Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 124 *apud* MIQUELETTTO, 2008, p. 34):

Neste método, todos os gastos que participam da elaboração dos produtos fabricados deverão ser absorvidos por eles. Este é o único método de custeio aceito pela Contabilidade Financeira que atende aos princípios contábeis. O custeio de absorção indica que cada unidade produzida “absorveu” todos os gastos necessários para obtê-la, sejam diretos, isto é, próprios do produto, ou indiretos, que são aqueles que auxiliam a produção. Com este método, podem-se apurar os saldos dos estoques, o Custo da Produção Vendida (CPV), além de demonstrar a situação patrimonial no Balanço.

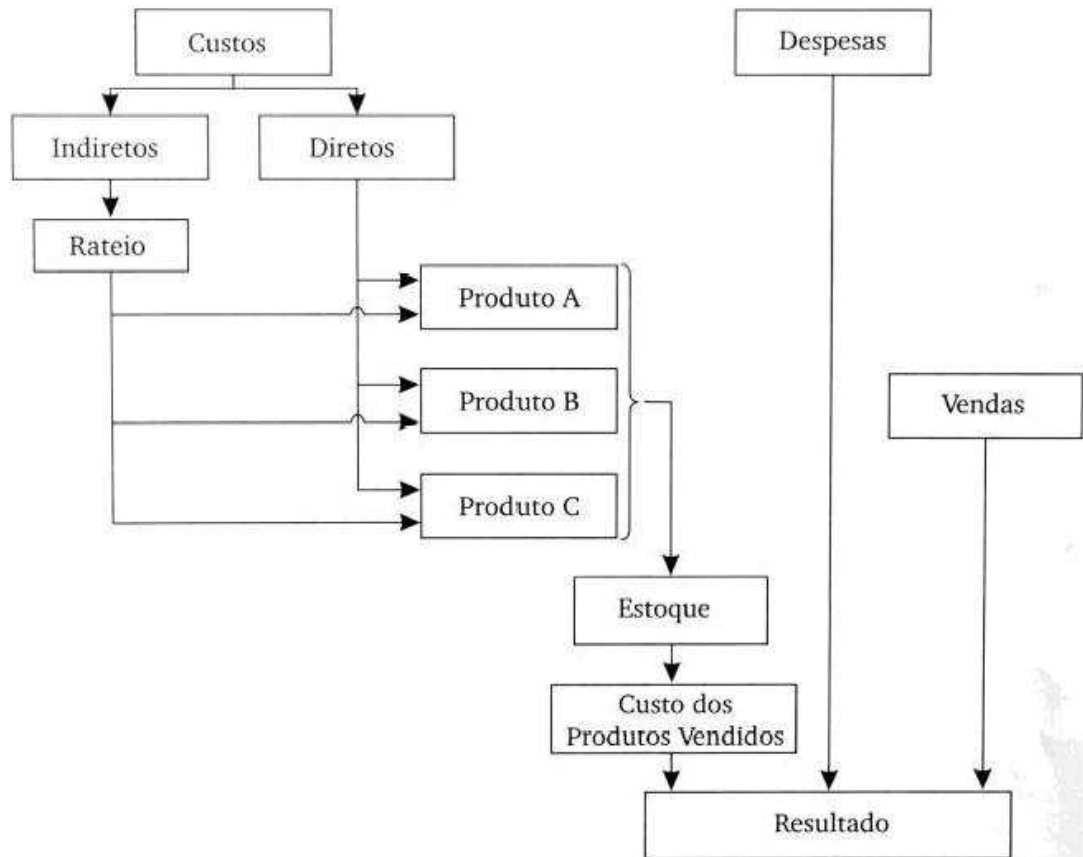
Basicamente, a apuração dos custos pelo método de custeio por absorção, segundo Crepaldi (1998 *apud* MEURER, 2009), envolve as seguintes etapas:

- Separação dos gastos em custos e despesas;
- Classificação dos custos em diretos e indiretos;
- Apropriação dos custos diretos aos produtos;
- Apropriação, por rateio, dos custos indiretos.



Na Figura 1, pode-se observar o esquema de custeio por absorção.

**Figura 1: Esquema do custeio por absorção**



Fonte: Martins (2003, p. 57 *apud* MEURER, 2009, p. 21)

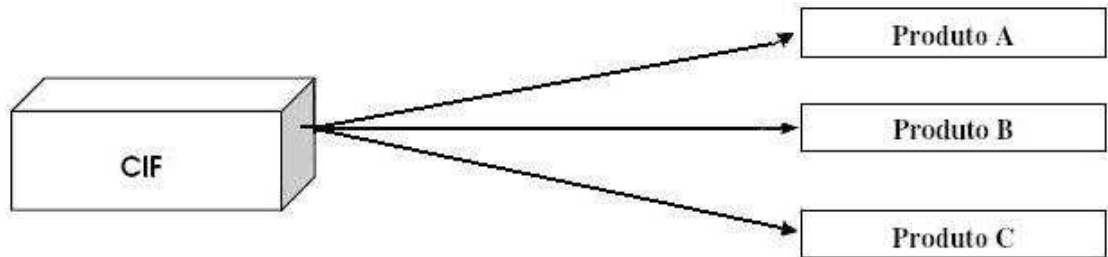
Pode-se considerar, portanto, que nesse método de custeio, todos os custos ligados à produção são associados ao produto final, sejam eles custos fixos ou variáveis; diretos ou indiretos, e em seguida direcionados para os estoques.

Ao atribuir os custos indiretos aos produtos e serviços, é importante selecionar uma base de rateio que esteja relacionada com o consumo dos próprios custos indiretos. Conforme Hansen e Mowen (2001 *apud* MEURER, 2009), as cinco mais comuns são:

- I) Unidades produzidas;
- II) Horas mão de obra direta;
- III) Unidades monetárias de mão de obra direta;
- IV) Horas-máquina;
- V) Valor de materiais diretos.

A forma mais simples de utilização do custeio por absorção, refere-se a distribuição dos custos indiretos aos produtos e serviços, recorrendo a uma base de rateio ou proporcionalidade, como mostra a Figura 2.

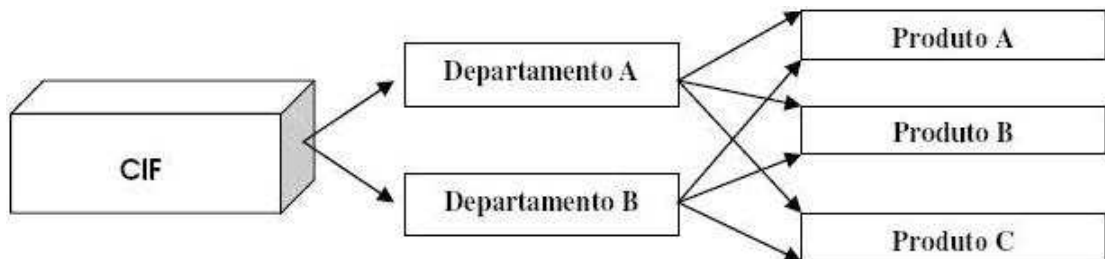
**Figura 2: Alocação dos CIF aos produtos sem departamentalização**



Fonte: Adaptado de Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 85 *apud* MEURER, 2009, p. 22)

Outra maneira de distribuir os custos indiretos aos produtos ou serviços, é mediante sua apropriação por departamentalização, como mostra a Figura 3.

**Figura 3: Alocação por departamentalização**



Fonte: Adaptado de Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 85 *apud* MEURER, 2009, p. 22)

Martins (2003, p. 76 *apud* MEURER, 2009, p. 23), ao falar sobre o tema diz que “a departamentalização é obrigatória em custos para uma racional distribuição dos custos indiretos”.

De acordo com Leone (2000, p. 113):

A departamentalização é resultado de um estudo feito pela administração da empresa, que leva em conta as várias especialidades e as diversas atividades ou funções. É a divisão do trabalho baseada na capacidade específica de cada pessoa ou grupo de pessoas. A departamentalização se destina a separar as atividades de uma empresa de acordo com a natureza de cada uma delas, procurando maior eficiência nas operações.

Bruni (2008 *apud* MEURER, 2009), divide os departamentos em:

**Departamento de serviços:** corresponde a uma parte essencial da organização, não trabalhando, porém, na elaboração dos produtos ou serviços. Sua função consiste em atender às necessidades dos departamentos de produção ou de outros departamentos de serviços;

**Departamento de produção:** elabora diretamente os produtos, transformando fisicamente as unidades em processamento. Como os departamentos de produção recebem os benefícios executados pelos departamentos de serviços,

os custos destes últimos devem ser também incorporados à produção. Logo, o custo de produção será a soma dos custos dos departamentos de produção e dos departamentos de serviços.

De acordo com Zucchi (1992 *apud* MEURER, 2009), a departamentalização tem os seguintes objetivos:

- Dar condições à empresa de medir o desempenho de cada departamento;
- Auxiliar a empresa no rateio dos custos indiretos, tornando-o mais objetivo, pois esses custos são inicialmente atribuídos aos departamentos para depois serem rateados na produção;
- Facilitar a identificação dos custos incorridos e de sua respectiva aplicação, aprimorando, dessa forma, o sistema de apuração e contabilização de custos.

#### 2.2.3.1.1 Vantagens e desvantagens do método de custeio por absorção

Dentre as vantagens, Padoveze (2003 *apud* MOURA, 2005) destaca que o custeamento por absorção está de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade (PFC) e as leis tributárias. O autor também cita que este método poderá ser menos custoso de ser implementado, visto que, ele não requer a separação dos custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis.

Segundo Leone (2000 *apud* MIQUELETTO, 2008) as principais vantagens do custeio por absorção são:

- Considera o total dos custos por produto;
- Formação de custos para estoque;
- Permite a apuração dos custos por centros de custos;

Conforme Leone (2000 *apud* MIQUELETTO, 2008) as principais desvantagens do custeio por absorção são:

- Poderá elevar artificialmente os custos de alguns produtos;
- Não evidencia a capacidade ociosa da entidade;
- Os critérios de rateio são sempre arbitrários, portanto nem sempre justos;
- Apresenta pouca quantidade de informações para fins gerenciais;
- Utiliza a absorção de todos os gastos no processo produtivo, não evidenciando os diferentes aspectos intrínsecos a cada elemento dos custos;

O autor destaca ainda que, apesar de todas as críticas feitas a este método de custeamento utilizado para fins gerenciais, há alguns casos específicos que o uso deste se faz necessário. Entende que, este sistema deve ser utilizado para produtos sob encomenda ou para novos produtos onde não haja um mercado já estabelecido. Isto devido à facilidade que este sistema apresenta em recuperar todos os custos (diretos e indiretos) e de levar à margem de lucro desejada.

### 2.2.3.2 *Custeio variável*

De acordo com Martins (2003), nesse método só serão alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão, como consequência, os custos variáveis.

Para Leone (1997, p. 322 *apud* MOURA, 2005, p. 130):

O critério do método de 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 em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade.

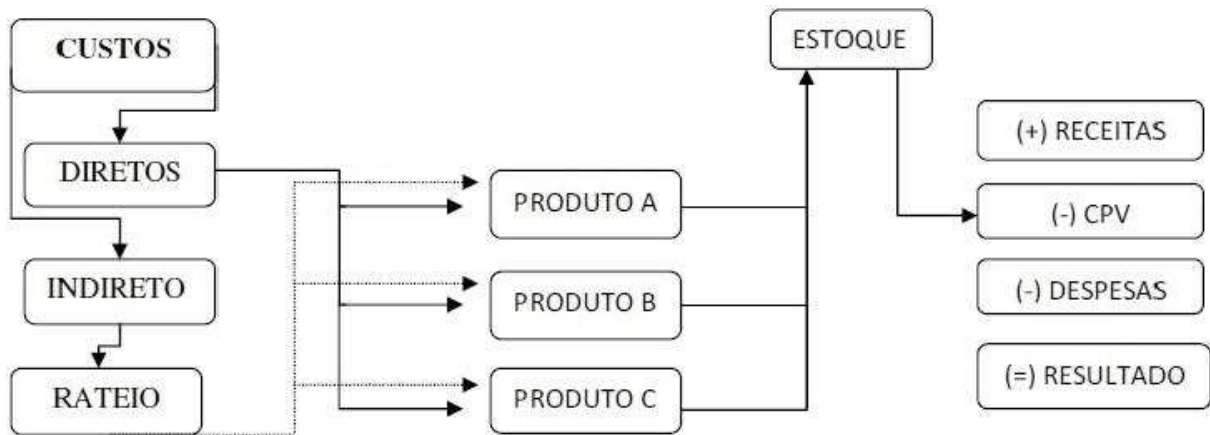
Segundo Collato (2005, p. 3 *apud* SANTOS, 2006, p. 25) “método de custeio variável não alocando os custos e despesas fixas aos objetos de custeio, torna-se vantajoso à medida que isenta a informação de possíveis distorções”.

Já Leone (1982, p. 389 *apud* BORGES, 2007, p. 27), descreve que o principal objetivo desse custeio é oferecer a contribuição marginal, que nada mais é do que a “diferença entre a receita proporcionada pelo produto, processo, serviço, atividade ou qualquer outro segmento da empresa e os seus custos diretos e variáveis”.

Pode-se considerar, portanto, que no método do custeio variável todos os custos envolvidos na produção, sejam eles diretos ou indiretos, serão tratados como despesas indo diretamente para o resultado. Enquanto no custeio por absorção eles são rateados aos produtos, no custeio variável eles são tratados como despesas do período.

Na Figura 4, demonstra-se o esquema básico do método de custeio variável.

**Figura 4: Esquema básico método de custeio variável**



Fonte: Bruni e Famá (2004, p. 36)

#### 2.2.3.2.1 Vantagens e desvantagens do método de custeio variável

Uma das vantagens do custeio variável é a apresentação de informações gerenciais aos gestores. Pois, quando expurga os custos indiretos da composição dos custos unitários de cada produto e/ou serviço e o leva direto ao resultado, permite-se demonstrar quanto cada produto e/ou serviço contribuiu para o resultado final da entidade por meio da margem de contribuição de cada produto. Nesse contexto se permite avaliar, individualmente o resultado de cada unidade sobre o todo (CALESSO, 2010).

Leone (2000 *apud* MIQUELETTO, 2008) destaca como vantagens e desvantagens do método de custeio variável, o seguinte:

##### **Vantagens:**

- O custeamento variável apresenta de imediato à margem de contribuição;
- A geração de informações para a administração, quando se deseja saber, com segurança, quais produtos, linhas de produtos, departamento, territórios de vendas, clientes e outros segmentos (ou objetivos) que são lucrativos e onde a Contabilidade de custos deseja investigar os efeitos inter-relacionados das mudanças ocorridas nas quantidades produzidas e vendidas, nos preços e nos custos e despesas;

##### **Desvantagens:**

- As informações do custeio variável são bem aplicadas em problemas cujas soluções são de curto alcance no tempo. Para obter soluções de longo

prazo, normalmente as informações do custeio variável não são recomendadas;

- O trabalho de análise das despesas e custos em fixos e variáveis é dispendioso e demorado. Sempre deverão ser feitos estudos de custos x benefícios;
- Os resultados do custeio variável não são aceitos para preparação de demonstrações contábeis de uso externo.

Calesso (2010) apresenta como desvantagem a não obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, por não atender principalmente o princípio da competência, uma vez que os custos fixos, referentes a produtos e/ou serviços ainda não vendidos, são levados diretamente para o resultado. Outro ponto de vista é que comparado com o custeio por absorção, o custeio variável tem sua utilização nas empresas de forma mais tímida por se tratar de um método mais sofisticado.

#### 2.2.3.2.2 Margem de contribuição

De acordo com Martins (2003), margem de contribuição é o quanto uma determinada organização consegue obter de recursos para pagar despesas fixas e obter lucro; o ganho bruto sobre as vendas. Conforme o autor:

A margem de contribuição por unidade é a diferença entre a receita e o custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre a sua receita e o custo que de fato provocou e lhe pode ser imputado sem erro (p. 195).

Para Bernardi (1996), a margem de contribuição também é a diferença entre o valor das vendas, os custos variáveis e as despesas variáveis da venda. Isso significa que se pode avaliar o quanto cada venda contribui para pagar os custos fixos e despesas fixas.

Segundo Assef (1999), a margem de contribuição indica de forma imediata, a contribuição direta de cada mercadoria vendida aos resultados finais da empresa. Permitindo a identificação das mercadorias mais ou menos lucrativas, sem a utilização de critérios de rateio totalmente discutíveis.

Na opinião de Ferreira (2007, p. 167 *apud* MEURER, 2009, p. 27), o método de custeio variável “não chega a um valor do custo do produto, mas determina a contribuição que cada produto traz à empresa”, para tanto é realizado da seguinte forma:

- Separa os custos incorridos pela empresa em fixos e variáveis;
- Aloca os custos variáveis aos respectivos produtos;
- Calcula a margem de contribuição total dos produtos (receita dos produtos menos os custos variáveis);
- Subtrai os custos fixos da margem de contribuição total da empresa somatório das margens de contribuição dos produtos), chegando, então, ao lucro da empresa.

De acordo com Dal Forno (2012) a margem só é possível pelo método de custeio variável ou direto, pois na metodologia de custeio por absorção os custos fixos fazem parte do custo dos produtos vendidos.

A margem de contribuição unitária é igual ao preço de venda unitário do produto menos seus custos variáveis unitários e despesas variáveis unitárias, que Vieira (2010 *apud* DAL FORNO, 2012) define pela seguinte fórmula:

$$MCu = PVu - Cvu - Dvu$$

A margem de contribuição total (MCt) representa a parcela do preço que está disponível para cobertura dos custos fixos e para a geração do lucro. Para Vieira (2010 *apud* DAL FORNO, 2012) é representada pela margem de contribuição unitária multiplicada pelo montante de vendas, através da seguinte fórmula:

$$MCt = MCu \times \text{Quantidades Vendidas}$$

De acordo com Ferreira (2007 *apud* MEURER, 2009), algumas decisões podem ser facilitadas mediante a análise da margem de contribuição como:

- Decidir que produtos devem merecer maior esforço de venda;
- Auxiliar os administradores a decidir se um segmento produtivo deve ser abandonado ou não;
- Unidades a serem vendidas para atingir os lucros desejados;

- Os preços máximos são estabelecidos pela demanda do consumidor enquanto que os preços mínimos, a curto prazo, pelos custos variáveis de produzir e vender.

#### 2.2.3.2.3 Ponto de equilíbrio

Denomina-se Ponto de Equilíbrio, o volume de atividade operacional em que o total da margem de contribuição da quantidade vendida/produzida se iguala aos custos e despesas fixas. Em outras palavras, o ponto de equilíbrio mostra o nível de atividade ou o volume operacional, quando a receita total das vendas se iguala ao somatório dos custos variáveis totais mais os custos e as despesas fixas. Assim, o ponto de equilíbrio evidencia os parâmetros que mostram a capacidade mínima em que a empresa deve operar para não ter prejuízo, mesmo que à custa de um lucro zero (PADOVEZE, 2003 *apud* MIQUELETTO, 2008).

Conforme Collato e Reginato (2005, p. 4 *apud* SANTOS 2006, p. 27) “é o ponto em que a margem de contribuição se iguala aos custos e despesas fixas, ou seja, é o ponto do lucro zero”.

Dependendo da necessidade da informação e da fórmula como é calculado, o ponto de equilíbrio recebe denominações diferentes: Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC), Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE) e Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF).

O ponto de equilíbrio contábil em valor permite calcular o valor mínimo de vendas (em R\$) que a empresa deve conseguir para que não tenha lucro nem prejuízo (WERNKE, 2005 *apud* MIQUELETTO, 2008).

As fórmulas para se calcular o ponto de equilíbrio contábil são as seguintes:

$$PEC \text{ Unidades} = \text{Custos Fixos R\$} \div \text{Margem de Contribuição Unitária R\$}$$

ou

$$PEC \text{ Valor} = \text{Custos Fixos R\$} \div \text{Percentual da Margem de Contribuição \%}$$

Segundo Bruni e Famá (2004 *apud* MIQUELETTO, 2008), o ponto de equilíbrio financeiro corresponde à quantidade que iguala a receita total com a soma dos gastos que representam desembolso financeiro para a empresa. Assim, no cálculo do ponto de equilíbrio financeiro não devem ser considerados gastos



relativos a depreciações, amortizações ou exaustões, pois estas não representam desembolsos para a empresa.

A fórmula do ponto de equilíbrio financeiro em quantidades é:

$$PEF \text{ Unit.} = \frac{\text{Custos Fixos R\$} - \text{Depreciações R\$} + \text{Dívidas do Período R\$}}{\text{Margem de Contribuição Unitária R\$}}$$

Para Wernke (2005 *apud* MIQUELETTO, 2008), o ponto de equilíbrio econômico distingue-se das demais fórmulas de ponto de equilíbrio por incluir a variável “Lucro Desejado”, conforme a fórmula a seguir:

$$PEE \text{ Unidades} = \frac{\text{Custos Fixos R\$} + \text{Lucro Desejado R\$}}{\text{Margem de Contribuição Unitária R\$}}$$

Constata-se que a utilização do ponto de equilíbrio econômico tem como objetivo principal gerar informações aos investidores sobre o retorno do capital investido, ou seja, quanto deveria a empresa vender para recuperar o investimento, conforme rentabilidade desejada. O ponto de equilíbrio econômico possibilita também conhecer o lucro que a empresa procura almejar (MIQUELETTO, 2008).

Como a maioria das empresas comercializa diversos produtos o uso das fórmulas apresentadas pelo ponto de equilíbrio em unidades é restrito. Para estas empresas a principal dificuldade encontrada no cálculo do ponto de equilíbrio é a diversidade de produtos comercializados e as diferentes margens de contribuição destes (WERNKE, 2005).

De acordo com o autor, para encontrar o ponto de equilíbrio total para diversos produtos, que o autor denomina como ponto de equilíbrio *mix*, é necessário dividir a margem de contribuição total pela quantidade vendida total do período, e então encontra-se um indicador. Após este cálculo, divide-se o custo fixo do período por este indicador, chegando-se no total do ponto de equilíbrio em unidades. A fórmula para o ponto de equilíbrio *mix* fica dividida em duas etapas:

$$\begin{aligned} \text{Margem de Contribuição Total} \div \text{Quantidade Vendida total} &= X \\ \text{Custo Fixo} \div X &= \text{Ponto de Equilíbrio em Unidades} \end{aligned}$$

Após encontrar o número total de unidades calcula-se quanto desse total refere-se aos produtos individualmente, considerando os percentuais do volume total vendido. Para calcular o ponto de equilíbrio em valor, basta multiplicar o ponto de equilíbrio em unidades de cada produto pelo respectivo preço de venda.

Portanto, conclui-se que tanto a margem de contribuição, quanto o ponto de equilíbrio são instrumentos utilizados para o gerenciamento e contribuem para a tomada de decisões nas empresas. A margem de contribuição é utilizada para verificar o quanto cada produto contribuiu para a geração de recursos financeiros, e conseqüentemente descobrir a quantidade de produtos necessários para alcançar o ponto de equilíbrio exato para cobrir os custos fixos da empresa.

#### 2.2.3.2.4 Margem de segurança

É um índice que decorre do ponto de equilíbrio e que também é importante para a análise. De acordo com Bruni (2006, p. 90 *apud* MEDEIROS, 2011, p. 51) a margem de segurança é o índice que relaciona “quanto a empresa pode perder em vendas, expressas em quantidade ou unidades monetárias, sem ultrapassar para baixo o ponto de equilíbrio.” Calculada através da fórmula:

$$\text{Margem de segurança (Quantidade, R\$ ou \%)} = \text{Vendas} - \text{Ponto de Equilíbrio}$$

#### 2.2.3.3 Custeio baseado em atividades (ABC)

O Custeio baseado em atividades, também conhecido como custeio ABC, é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (MARTINS, 2003).

O ABC é uma ferramenta de gestão de custos que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas relações com os produtos ou com os serviços (BERTI, 2007 *apud* MIQUELETTO, 2008).

Martins (2003) diz que o custeamento ABC reúne potencial apreciável de evolução, enquanto busca identificar e custear funções, processos, atividades, tarefas e operações em ordem hierárquica. Tem como premissa básica que, por

meio dele, os custos indiretos são tratados como se fossem diretos, através da análise de suas atividades.

Para Leone (2000 *apud* MIQUELETTTO, 2008), o custeamento ABC tem como principais características:

- Centrar seus esforços na busca da análise mais ampla e profunda das atividades meio e atividades fim;
- Alocar os custos e despesas fixas em atividades;
- Utilizar direcionadores de custos para atribuir os custos, alocados nas atividades aos produtos.

Bornia (2009 *apud* MEURER, 2009), propõe quatro etapas para o cálculo dos custos dos produtos pelo custeio ABC:

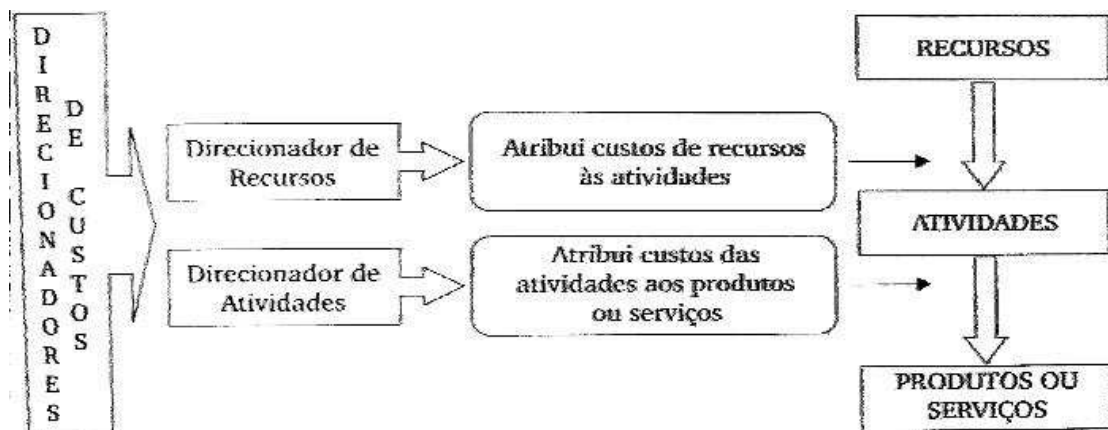
- Mapeamento das atividades;
- Distribuição dos custos às atividades;
- Distribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas;
- Distribuição dos custos dos produtos.

De acordo com Ferreira (2007, p. 127 *apud* MEURER, 2009, p. 30):

Uma vez apropriados os custos às atividades, a relação entre as atividades e os produtos é definida por intermédio de direcionadores de atividades. O direcionador de um custo é aquilo que gera o custo, ou seja, o fator que determina a ocorrência de uma atividade. O direcionador de atividades identifica o modo como os produtos estão relacionados às atividades e é utilizado para a alocação dos custos das atividades aos produtos.

Na Figura 5, pode-se observar a distribuição dos direcionadores de custos por meio dos direcionadores de recursos e direcionadores de atividades.

**Figura 5: Esquema do custeio por atividades**



Fonte: Dubois *et al.* (2006, p. 154 *apud* MEURER, 2009, p. 31)

Ressalta-se que a quantidade de direcionadores de custos utilizados pelas empresas dependerá do grau de precisão dos gestores e da necessidade da entidade. Além disso, a definição adequada dos direcionadores possibilita resultados positivos, pois por meio do ABC é possível visualizar a necessidade de eliminação ou redução de atividades que não agregam valor aos produtos (MEDEIROS, 2011).

Verifica-se que este método de custeio diferencia-se dos demais, pois identifica as principais atividades da empresa e os respectivos recursos consumidos por elas. Após este processo, alocam-se os custos aos produtos conforme o uso das atividades (MEDEIROS, 2011).

#### 2.2.3.3.1 Vantagens e desvantagens do custeio baseado em atividades

Berti (2007 *apud* MIQUELETTO, 2008), destaca como vantagens deste método de custeio:

- Permite um custeio de produtos (ou linha de produtos) mais preciso, especialmente quando custos indiretos que não variam com o volume são significativos ou quando há uma grande diversidade de volumes produzidos entre as linhas de uma empresa;
- É bastante flexível em suas aplicações. Através dos processos ou atividades podem ser considerados produtos, áreas de responsabilidade, áreas de atuação, clientes etc.;
- Fornece uma indicação confiável sobre a variação dos custos diretos em longo prazo, a qual é bastante relevante para o planejamento estratégico da empresa;
- Fornece medidas bastante relevantes das atividades da empresa, tanto financeiras (taxas periódicas de consumo de recursos pelas atividades), como não financeiras (volumes de direcionadores);
- Ajuda a identificação e a compreensão do comportamento dos custos de uma empresa, ajudando, pois, a sua administração para alcançar a competitividade.

Catelli (2001 *apud* MIQUELETTO, 2008) lista algumas deficiências do sistema ABC. Segundo ele:

- O ABC não viabiliza a tomada de decisões, quanto a preços, pois estes são ditados pelo mercado, através da lei da oferta e procura;

- Não leva em consideração a análise marginal obtida pelo custeamento variável
- O ABC não eliminou por completo o rateio de custos fixos. Esse rateio pode trazer alto grau de subjetividade;
- O ABC não atende, em somatório de suas desvantagens, à legislação tributária, onde só é aceito, para fins fiscais, o custo por absorção;
- O ABC é muito dispendioso na sua implantação, pois até o funcionário do mais baixo nível hierárquico precisa ser treinado, no que tange ao preenchimento de relatórios de fatos ocorridos;
- Por fim, a informação só é útil quando leva à ação, isto é, à tomada de decisão para corrigir desvios, ou seja, de nada adianta uma gama enorme de informações, por meio do sistema ABC, se, os gestores, não conseguem utilizá-las.

### 2.3 PREÇO DE VENDA

Para Grazziotin (2004 *apud* SOUZA *et al.*, [200-?]), a formação do preço de venda é uma questão de suma importância para as entidades, pois representa a remuneração da empresa. Segundo o autor, o valor deverá refletir em uma maior satisfação do cliente, devido a grande competição mercadológica, onde o preço se torna o maior atrativo na decisão da compra por parte dos clientes.

Conforme Sardinha (1995, p. 17) “preço é a expressão do valor de troca que se oferece por alguma coisa que satisfaça uma dada necessidade ou desejo”. O autor complementa que “o preço de um bem ou de um serviço deve ser ótimo para a empresa que o oferta e ótimo para o consumidor que o demanda, numa relação recíproca de ganho” (SARDINHA, 1995, p. 18).

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999 *apud* MIQUELETTTO, 2008), os preços refletem o valor de troca de bens e serviços na economia. Esses bens e serviços incluem os diversos fatores de produção e itens em estágios variados de produção, itens que são mantidos para fins especulativos de bens e serviços adquiridos para fins de consumo.

Estabelecer o preço de venda é um momento muito importante nas decisões a serem estabelecidas pelas empresas, pois o fator “preço” poderá refletir no

sucesso e na competitividade da empresa, além disso, no seu posicionamento da frente a concorrência.

### 2.3.1 Objetivos da formação do preço de venda

Segundo Santos (2005 *apud* MIQUELETTTO, 2008), pode-se afirmar que, a fixação de preços de venda dos produtos é uma questão que afeta diariamente a vida de uma empresa, independentemente de seu tamanho, da natureza de seus produtos ou do setor econômico de sua atuação. Esta dificuldade de formar preço de venda pode atingir toda uma cadeia produtiva, desde o fornecedor da matéria-prima, passando pelo fabricante, distribuidores, varejistas até o consumidor final. O preço é um fator de decisão de compra. Por isso, a empresa deve ter claros seus objetivos quando da formação do preço de venda de seus produtos.

Para Bernardi (1996, p. 249),

O conhecimento dos próprios custos e despesas, além do método de formação de preços, auxilia o entendimento dos custos da concorrência e da estratégia competitiva, ficando a empresa mais bem aparelhada para desenvolver sua própria estratégia de preços e política mercadológica, tornando-se assim muito mais competitiva.

Bruni e Famá (2007 *apud* OLIVEIRA *et al.*, 2011) destacam como principais objetivos da formação de preços:

- Proporcionar, em longo prazo, o maior lucro possível;
- Permitir a maximização lucrativa da participação de mercado;
- Maximizar a capacidade produtiva, evitando ociosidade e desperdícios operacionais;
- Maximizar o retorno do capital empregado para perpetuar os negócios de modo autossustentado.

Segundo Santos (1999, p. 21 *apud* MEDEIROS, 2011, p. 52), “a formação do preço de venda dos produtos e serviços nas empresas constitui-se numa estratégia competitiva de grande relevância para as organizações”. O preço ideal de venda é aquele que cobre os custos e despesas, ainda proporciona o retorno desejado pela empresa (MEDEIROS, 2011).

No Quadro 2, visualizam-se os objetivos do apreçamento e as ações possíveis de serem realizadas de acordo com Gitman (1997 *apud* MIQUELETTTO, 2008).

**Quadro 2: Objetivo de apreçamento e ações possíveis**

Objetivo	Ação Possível
Sobrevivência	Sendo uma variável flexível, o preço será usado para manter a empresa funcionando, mesmo que sacrifique os resultados.
Lucros	São estabelecidos de maneira a satisfazer os donos ou tomadores de decisões, podendo ser definidos em termos de volumes reais de dinheiro ou em percentuais relativos a períodos de levantamento anterior de lucro.
Retorno sobre o Investimento	Há dificuldades para determinação do ROI uma vez que nem todos os dados sobre custos e receitas estão disponíveis na determinação dos preços.
Participação de Mercado	A manutenção ou aumento da participação de mercado, assim como a qualidade do produto ou serviço, influenciam a lucratividade das empresas.
Fluxo de Caixa	Influenciam a recuperação do volume de recursos financeiros disponíveis para a empresa.
Qualidade do Produto	Os produtos e as marcas que os clientes percebem que são de alta qualidade têm mais probabilidades de sobreviver em um mercado competitivo.

Fonte: Adaptado de Gitman (1997, p. 393 *apud* MIQUELETTTO, p. 49)

Atribuir preços e escolher a melhor política a ser aplicada aos produtos a serem colocados no mercado é um dos maiores, se não o maior, desafio imposto aos gestores que desejam o sucesso da empresa (CZESNAT *et al.*, 2009 *apud* ORLANDIN, 2010).

### 2.3.2 Influência dos fatores internos e externos

O exercício de determinação de preços de venda deve levar em consideração diversos fatores, podendo estes ser classificados em: fatores internos e fatores externos da organização.

#### 2.3.2.1 Fatores internos

São aqueles que determinam diretamente a ação da empresa e definem seu potencial para permanecer e concorrer no mercado. Os fatores internos estão efetivamente sob o controle da empresa e dizem respeito a sua capacidade de

gerenciar o negócio, a inovação, os processos, a informação, as pessoas e o relacionamento com o cliente (SILVA, 2001). Como exemplo de fatores internos, pode-se citar:

**Sobrevivência** – os preços devem estar voltados para a manutenção das operações da empresa, assim, o que mais interessa é “fazer caixa”, sem grandes avaliações das margens auferidas.

**Maximização dos lucros** – quando as empresas buscam maximizar suas margens de curto prazo.

**Liderança de participação de mercado** – os preços são definidos com o intuito de ganhar mercado, via penetração mais rápida.

**Liderança da qualidade** – o preço deixa de ser o requisito fundamental na escolha do consumidor e a qualidade, passa a ser o principal critério na decisão de compra.

**Posicionamento estratégico** – Os posicionamentos podem ser de sobrevivência, maximização dos lucros, liderança de participação de mercado e liderança de qualidade.

**Posicionamento estratégico para novos produtos** – Para os novos produtos as estratégias de precificação relacionam-se diretamente com a qualidade do produto, podendo ser adotado uma das seguintes possibilidades: produto *premium*, preços exorbitantes e preços de economia.

**Fatores Humanos** – são a base para a implantação do produto, estão relacionados com a qualificação do pessoal e a gerência do produto. Aqui, podem ser destacadas as crescentes influências culturais nas organizações, via aplicação de modelos mundiais de gestão avançada.

#### 2.3.2.2 *Fatores externos*

Dizem respeito ao mercado, ou seja, à formação e estruturação da oferta e demanda, bem como às suas formas regulatórias específicas. Fatores externos relacionados especificamente ao mercado em que a empresa atua, nos quais ela pode apenas interferir (SILVA, 2001). Como exemplo de fatores externos, pode-se citar:

**Mercados** – dentre os fatores externos, o mais representativo e que demanda as maiores observações é o mercado em que a empresa se insere, os produtos



concorrentes e suas práticas comerciais. Os mercados podem ser divididos em quatro tipos bastante distintos: concorrência perfeita, concorrência monopolista, concorrência oligopolista e monopólios.

**Concorrência** – atos e manobras dos concorrentes (preços, propaganda, ações de marketing e ações estratégicas de produto).

**Canais de distribuição** – Necessários para levar o produto ao usuário; o apoio do intermediário é de vital importância para a estratégia de venda do produto.

**Tecnologia** – está constantemente envolvida no ciclo de vida do produto. Seu principal efeito é o estado do conhecimento para melhorar um produto. Aqui podem ser destacados os seguintes fatores: taxas elevadas de produtos antigos que se tornam obsoletos; ciclo de vida mais curto de cada produto, e substituição de produtos.

**Elasticidade preço-demanda** – as alterações nos preços de mercadorias invariavelmente acarretam modificações nos volumes de vendas. Este movimento recebe a denominação de elasticidade-preço da demanda.

**Outras condições econômicas** – expansão ou recessão, inflação, taxa de juros, taxas de câmbio, custo de oportunidade de aplicação do dinheiro, além de aspectos políticos e normativos.

### 2.3.3 Métodos de formação de preço de venda

O processo de formação de preços pode ser baseado em três práticas que são direcionadas pela informação do valor para o cliente, nos custos e no nível de competitividade do preço no mercado. Didaticamente, essas três práticas também são denominadas de os 3 C's, sendo eles: custos, concorrentes e clientes (INGENBLEEK, 2003; NAGLE; HOLDEN, 2003; KEARNEY, 2004; URDAN; OSAKU, 2005; KOTLER; KELLER, 2006 *apud* MILAN *et al.*, 2008).

#### 2.3.3.1 Método de formação de preços baseado nos custos

Segundo Cogan (1999, p. 129), “esse método se baseia na aplicação de todos os custos do produto acrescido da margem de lucro”. Nesta ótica a empresa forma o preço a partir dos custos, adicionando uma margem de ganho desejada pela empresa (MACEDO *et al.*, [200-?]).

Com o desenvolvimento, a produção e a comercialização do produto e/ou serviço, é relevante saber qual o limite de preço capaz de gerar lucro para a empresa. E isto inclui informações sobre custos fixos e variáveis na determinação do preço final (MILAN *et al.*, 2008).

Bruni e Famá (2007, p. 248 *apud* OLIVEIRA *et al.*, 2011, p. 6) comentam que:

Os principais métodos aplicáveis no processo de formação de preços com base nos custos costumam empregar os seguintes fatores: custo pleno, custo de transformação, custo marginal, taxa de retorno exigida sobre o capital investido, custo padrão.

Esses métodos, segundo Bruni e Fama (2007 *apud* OLIVEIRA, 2011), podem ser conceituados conforme o Quadro 3, a seguir.

**Quadro 3: Métodos de formação de preços com base nos custos**

Métodos de formação de preço	Conceito
Preços com base no custo pleno	Os preços são estabelecidos com base nos custos plenos ou integrais – custos totais de produção, acrescidos das despesas de vendas, de administração e da margem de lucro desejada.
Preços com base no custo de transformação	Esse método propõe-se a formar preços com base, apenas, nos custos de transformação, não considerando nos cálculos os custos com materiais diretos.
Preços com base no custo marginal	O incremento de custo corresponde à produção de uma unidade adicional de produto. Assim, corresponde aos custos que não seriam incorridos se um produto fosse eliminado ou não produzido.
Preços com base na taxa de retorno exigida sobre o capital investido	O emprego desse método permite estimar o preço, com base em taxa predeterminada de lucro sobre o capital investido.
Preços com base no custo-padrão	Neste modelo, a empresa estima seu custo-padrão, com cuidado de corretamente separar os custos pertencentes aos produtos (variáveis) e os custos pertencentes à estrutura operacional da empresa (fixos). Eventuais distorções entre os custos reais e o custo-padrão devem ser prontamente corrigidas.

Fonte: Adaptado de Bruni e Famá (2007, *apud* OLIVEIRA *et al.*, 2011, p. 7)

Para Martins (2006 *apud* OLIVEIRA *et al.*, 2011) neste método agrega-se sobre o custo uma margem chamada *mark-up*, que deve cobrir todos os gastos não incluídos no custo, os tributos e as comissões incidentes sobre o preço, assim como a margem de lucro desejados pelos administradores. Para Megliorini (2007, *apud*

OLIVEIRA *et al.*, 2011), o *mark-up* é o valor acrescentado ao custo do produto para determinar o preço de venda final.

Segundo Wernke (2005 *apud* MIQUELETTO, 2008), existem duas formas de calcular o *mark-up*: o *mark-up* divisor e o *mark-up* multiplicador. Independentemente de qual tipo seja utilizado, o valor do preço de venda a ser praticado será igual nas duas modalidades de *mark-up*.

O cálculo do *mark-up* divisor pode ser resumida na equação mencionada:

$$\text{Mark-up divisor} = 1 - \text{Soma Taxas Percentuais}$$

As fases do cálculo do *mark-up* multiplicador podem ser resumidas na equação mencionada:

$$\text{Mark-up multiplicador} = 1 \div (1 - \text{Soma Taxas Percentuais})$$

Onde “Soma Taxas Percentuais” representa a soma de valores expressos em percentuais que influenciam no processo de formação de preços, como percentual de lucro desejado, e taxa percentual de despesas diversas.

#### 2.3.3.2 *Método de formação de preços baseado nos concorrentes*

É necessário que as empresas estejam atentas às ações de seus concorrentes. Os mesmos produtos em outros concorrentes e até mesmo produtos alternativos ou substitutos podem afetar a demanda por produtos e serviços da empresa. Por conta disso, a ótica dos concorrentes é uma possibilidade para formação do preço de venda, onde a empresa procura formar o preço de seus produtos e serviços a partir dos preços praticados pelos concorrentes (MACEDO *et al.*, [200-?]).

Se a empresa oferece menos benefícios que as ofertas de seus competidores, uma avaliação baseada nesta informação, provavelmente, resultará em preços abaixo dos seus competidores. É uma estratégia útil quando a oferta é muita similar a dos concorrentes em termos de valor para o cliente. O preço baseado nos competidores é mais efetivo quando a vantagem relativa à oferta da empresa e

a intensidade competitiva são menores (INGENBLEEK *et al.*, 2003 *apud* MILAN *et al.*, 2008).

Levar em conta os preços dos concorrentes é um dos aspectos práticos e essenciais da estratégia de preços na maioria dos casos. Quando os clientes podem escolher entre mais de um fornecedor, abre-se a oportunidade de escolher a alternativa com maior valor. Assim, é importante que a empresa analise o posicionamento da concorrência, identificando o tipo de comportamento competitivo no seu setor de atuação e a posição específica da empresa (MACEDO *et al.*, [200-?]).

De acordo com Zanin (2007, *apud* ORLANDIN, 2010) este método subdivide-se em algumas outras classes, conforme relacionado a seguir:

**Método do preço corrente:** caracteriza-se por uma homogeneidade nos preços do setor, seja por costume ou questões econômicas. Quando a empresa está imersa em um setor com essas características, dificilmente conseguira mudar sozinha os preços, ou seja, é forçada a aceitar a situação.

**Método de imitação de preços:** neste método, a empresa simplesmente usa o mesmo preço que algum concorrente. Isso se deve, talvez, por desconhecer os procedimentos de formação dos preços. Outro fator que pode levar a este procedimento é o início de atividades de uma empresa, pois ainda não possui dados estatísticos de como se comportará as vendas, bem como os gastos com estrutura.

**Método de preços agressivos:** este método prevê que empresas concorrentes “estabeleçam” a redução significativa nos preços a níveis até injustificáveis, talvez abaixo dos custos com intuito de quebrar seus concorrentes e conquistar o mercado para si.

**Método de preços promocionais:** consiste em ofertar alguns produtos a preços abaixo do mercado a fim de atrair os clientes ao local de venda. Isto é muito comum em supermercados, onde os mesmos fazem promoções de alguns produtos com o intuito de estimular a venda de outros produtos a preços normais.

Para Churchill e Petter (2000, *apud* OLIVEIRA *et al.*, 2011), como não inclui informações sobre custos, esse método deixa em aberto as interrogações sobre a possibilidade de geração de lucro num dado preço.

### 2.3.3.3 *Método de formação de preços baseado nos clientes*

Estes influenciam o preço à medida que promovem a demanda por um produto ou serviço. Por conta disso, as empresas precisam sempre avaliar as decisões de precificação a partir da ótica dos clientes. Isto significa formar o preço a partir do que o cliente está disposto a pagar. Essa ótica é extremamente subjetiva e de difícil mensuração, pois pressupõe uma pesquisa de mercado com os consumidores (MACEDO *et al.*, [200-?]).

Essa estratégia contempla o valor máximo que o comprador se dispõe a pagar em troca dos benefícios que recebe (ou percebe) do produto e/ou serviço. O preço baseado no valor para o cliente é mais efetivo quando a vantagem relativa do produto e/ou serviço, ou sua diferenciação, é maior e quando a intensidade competitiva é menor. Geralmente, o preço baseado em valor está associado a uma diferenciação da oferta, capaz de gerar maiores margens de lucro e rentabilidade em função da menor sensibilidade dos compradores ao preço (KEARNEY, 2004; INGENBLEEK *et al.*, 2003; PAIXÃO, BRUNI e LADEIRA, 2006 *apud* MILAN *et al.*, 2008).

Analisando os três métodos pode-se perceber que o primeiro está diretamente relacionado com a empresa, enquanto os dois últimos estão mais relacionados a fatores externos a organização, ditos como fatores mercadológicos.

### 2.3.3.4 *Método de formação de preços misto*

De acordo com Durieux *et al.* (2003 *apud* MACEDO *et al.*, [200-?]) a utilização dos três elementos (custos, concorrentes e clientes) forma um sistema misto de formação do preço de venda. Este método deve observar, então, os custos envolvidos, as decisões da concorrência e as características do mercado consumidor.

Kotler (2000 *apud* MACEDO *et al.*, [200-?]) diz que dado os 3C's (a programação de demanda dos clientes, a função custo e os preços dos concorrentes), a empresa estará pronta para selecionar um preço. Os custos determinam o piso para o preço. Os preços dos concorrentes e o preço de substitutos oferecem um ponto de orientação. A avaliação de características singulares do produto estabelece um teto para o preço.

### 2.3.4 Estratégias de preços

As estratégias de preço impactam no faturamento das empresas e refletem a percepção que o comprador tem a respeito dos produtos e/ou serviços comercializados. Uma estratégia de preços consistente deve considerar e avaliar cuidadosamente as forças que moldam o mercado, a sensibilidade ao preço por parte dos clientes, as interações com a concorrência e a própria situação interna da empresa (TORRES; MARTINS, 2006 *apud* MILAN *et al.*, 2008).

Para Cogan (1999) este tema é subdividido em Estratégia de Preços Distintos, Estratégia de Preços Competitivos, Estratégia de Precificação por Linhas de Produtos, Estratégias de Preços Imagem e Psicológica e Estratégias de Preços condizentes em relação à qualidade, conforme citados a seguir.

#### 2.3.4.1 *Estratégias de preços distintos*

**Desconto de um segundo mercado:** Consiste na venda de uma marca a um determinado preço no segmento principal e a um preço reduzido, por meio de descontos, num segmento secundário do mercado.

**Desnatação:** Fixação de um preço alto no início da vida do produto, reduzindo-se o preço à medida que o volume de vendas diminui, com o objetivo de conquistar novos segmentos sensíveis a preço.

**Desconto periódico:** Descontos são oferecidos sistematicamente e de forma previsível.

**Desconto randômico:** Descontos são oferecidos ocasionalmente e de forma imprevisível.

#### 2.3.4.2 *Estratégias de preços competitivos*

**Igualar a estratégia da competição:** Fixação do preço igual ao dos concorrentes.

**Cotar por baixo do preço da competição:** Fixação do preço em níveis inferiores aos dos concorrentes.

**Líderes de preços:** A empresa é líder de preço e determina o nível de preço do setor.

**Seguidores de preços:** A empresa segue o preço de outras organizações.

**Preço de penetração:** Fixação de um baixo preço introdutório com a intenção de conseguir participação no mercado.

#### 2.3.4.3 *Estratégias de preços por linhas de produtos*

**Preço cativo:** Fixação de um preço baixo no produto básico, sendo que os lucros são obtidos com a venda dos produtos necessários ao funcionamento do produto básico – os produtos cativos – que têm um preço alto.

**Preço isca:** Oferecimento de itens de baixo preço com a intenção de vender mais os produtos caros.

**Preço pacote:** É estabelecido um preço para o conjunto de produtos, preço esse, inferior ao total de cada produto considerado separadamente.

#### 2.3.4.4 *Estratégias de preços imagem e psicológica*

**Preço referência:** Formulação da estratégia de preço com base no preço de referência que os consumidores já possuem em mente.

**Preços ocasionais:** Caracterizam-se por possuírem números quebrados ou por terminarem em números ímpares.

**Preço prestígio:** Ocorre quando os consumidores observam o preço de determinado produto como indicador de alta qualidade.

#### 2.3.4.5 *Estratégias de preços condizentes em relação à qualidade*

**Estratégia premium:** Caracteriza-se pela alta qualidade e pelo alto preço.

**Estratégia preço médio:** Caracteriza-se pela média qualidade e pelo médio preço.

**Estratégia de economia:** Caracteriza-se pela baixa qualidade e pelo baixo preço.

### 3 ESTUDO DE CASO

Objetivando analisar a aplicabilidade do custeio variável na formação do preço de venda em uma empresa de confecções, optou-se por realizar um estudo de caso em uma empresa deste segmento. Para isso, a empresa escolhida foi Elaci Linhares Scheffer – ME. A escolha desta empresa deu-se pelo fato da pesquisadora ter acesso às informações com maior prontidão, visto que, a empresa pertence a família da pesquisadora, além disso, há interesse em explorar os resultados que a pesquisa apresentará objetivando melhorar a performance da empresa.

#### 3.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

##### 3.1.1 Histórico

Em abril de 1996, a empresária individual Elaci Linhares Scheffer inaugurou na cidade de Caçapava do Sul – RS uma academia denominada Saúde & Cia. Logo após a abertura da academia, foi constatada pela proprietária a carência de roupas para ginástica no município. Pensando nisso, resolveu ampliar seus negócios, inaugurando em agosto de 2000 uma pequena confecção de moda *fitness*, produzindo roupas para a prática de atividades físicas, passando a produzir e vender os seus produtos aos seus próprios alunos da academia, expandindo também a venda para toda cidade.

Destaca-se que a confecção conta com um espaço de 100m<sup>2</sup> de área construída, distribuída em duas salas e conta com a mão de obra de três costureiras que auxiliam a empresária nos processos de confecção das peças. Com relação a equipamentos, a empresa dispõe de duas máquinas overloque industriais, duas máquinas galoneiras, três máquinas de costura reta e duas máquinas de corte, além de uma mesa de corte e duas mesas de apoio.

A empresa enquadra-se como empresa de micro porte e o período pesquisado refere-se aos meses de janeiro a agosto de 2012. Utilizou-se análise documental para coletar os dados ligados ao processo produtivo da organização, tal como: planilhas de controle de produção e venda, além de informações adquiridas diretamente com a empresária.



### 3.1.2 Produtos

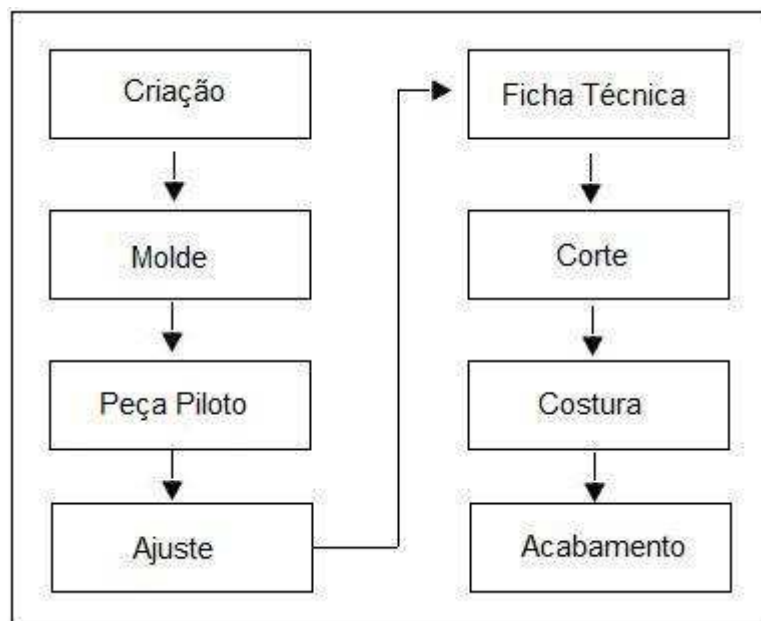
A empresa objeto de estudo possui em seu portfólio algumas linhas de produtos voltadas para a prática de atividades físicas. Dentre as peças destacam-se: a confecção de calças, *tops* e camisetas.

Para a realização deste estudo de caso, selecionaram-se três principais produtos confeccionados pela empresa, sendo eles: calça *legging*, *top fitness* e camiseta. A confecção pesquisada tem capacidade produtiva mensal para a fabricação de 100 unidades de calça *legging*, 100 unidades de *top fitness* e de 300 unidades de camisetas.

### 3.1.3 Etapas do processo produtivo

Nesse tópico, é apresentado o processo produtivo da empresa pesquisa, enfatizando a produção dos três produtos selecionados. A Figura 6 a seguir, demonstra o fluxograma das etapas para a confecção da calça *legging*, do *top fitness* e da camiseta, conforme informações fornecidas pela empresa. Ressalta-se, que os três produtos passam pelo mesmo processo produtivo.

**Figura 6: Fluxograma de produção**



Fonte: Elaborado pela autora

A seguir são descritas cada uma das etapas da produção, de acordo com as informações fornecidas pela empresária, Elaci Linhares Scheffer.

**Criação:** A criação é a primeira etapa no desenvolvimento de uma peça. É a etapa onde deverão ser criados produtos que correspondam às expectativas dos consumidores e do mercado de atuação.

**Molde:** Compreende a fase de confecção de matrizes que servirão de guia para a elaboração da peça piloto, ou seja, deverá ter o mesmo acabamento desejado para a peça final.

**Peça Piloto:** A peça piloto é o protótipo de uma peça que será reproduzida em série.

**Ajuste:** São todas as provas e ajustes realizados em cima da peça piloto, onde serão definidos todos os acabamentos para a elaboração da peça final. Como exemplo, pode-se citar: quantidade, comprimento, tipo e espaçamento dos pontos e pespontos.

**Ficha Técnica:** Na ficha técnica armazenam-se os dados de como foi confeccionada a peça piloto após os ajustes, para a elaboração da peça final. Como exemplo das informações armazenadas, pode-se citar: nome ou número de referência do modelo; data e estação a que pertence (inverno, verão, etc); descrição, amostra, cores e fabricante do tecido; metragem necessária para a execução da peça piloto; grade de tamanhos; tempo gasto para a confecção da peça piloto (corte, costura e demais processos envolvidos na produção). A ficha acompanha a peça desde a modelagem até o final da linha de produção, sendo acrescentadas as informações relativas a cada fase.

**Corte:** É a ação responsável pela execução do corte no tecido de acordo com o desenho da peça a ser confeccionada. O corte divide-se em algumas etapas:

- **Enfesto:** corresponde à ação de colocar as camadas de tecido a serem cortados sobre a mesa de corte;
- **Risco:** refere-se ao encaixe do molde no tecido. Este processo visa garantir o menor consumo de tecido possível, respeitando as características de padronagem, detalhes do tecido e sentido do fio que compõe o tecido;
- **Corte:** é o ato de separar as peças uma das outras, por meio da utilização da máquina de corte ou tesoura;
- **Codificação:** é nessa etapa que serão identificadas as peças cortadas, de forma a orientar no momento da costura, evitando a troca de partes de tamanhos diferentes ou de cores com tonalidades distintas.

**Costura:** É a parte do processo onde a peça de fato é montada, suas partes unidas por meio da máquina de costura.

**Acabamento:** É a etapa onde verifica-se a conformidade da peça produzida com a peça piloto. Após chegar ao resultado desejado, é providenciada a limpeza e passadoria das peças já costuradas, de modo a deixá-las prontas para a embalagem e a comercialização. São executadas tarefas como corte de linhas, corte de sobras de panos. O empacotamento e o envio das encomendas também fazem parte dessa etapa.

#### **3.1.4 Definição de preço atual e sugestão da autora**

Em entrevista com a empresária, foi informado que atualmente a empresa não possui um sistema de custeio definido, definindo os seus preços e calculando os seus custos através do cálculo simples: custo da matéria-prima + insumos + mão de obra + impostos + custos administrativos, acrescentando um percentual desejado de lucro, utilizando também um comparativo com os preços praticados no comércio. Não possuindo, portanto, um controle apropriado desses custos.

Por esse motivo, foi sugerida a implantação do sistema de custeio variável, pois este sistema contribui com diversas informações que podem auxiliar o controle e a tomada de decisões da empresa, desse método extrai-se a margem de contribuição, que é a diferença entre o preço de venda e o custo do produto. De acordo com Moura (2005) a margem de contribuição pode responder diversas questões, tais como:

- Qual a margem de contribuição de determinado produto?
- Fabricar ou comprar?
- Aceitar ou não, uma encomenda especial?
- Deixar ou não de produzir uma linha de produtos?
- Qual a melhor forma de maximizar o lucro diante de um fator limitante?
- Qual o ponto de equilíbrio? A margem de segurança? E a alavancagem operacional?

## 3.2 APLICAÇÃO DO MÉTODO DO CUSTEIO VARIÁVEL

### 3.2.1 Gastos gerais da empresa

Para a utilização do método do custeio variável na empresa objeto do estudo, primeiramente foram identificados os gastos gerais da empresa, classificando-os em custos e despesas, conforme Quadro 4, a seguir.

**Quadro 4: Divisão dos gastos gerais da empresa em custos e despesas**

Gastos Gerais	
Custos	Despesas
Matéria-Prima	Salários e encargos / vendas
Materiais Secundários	Água
Embalagem	Material de limpeza
Energia Elétrica / fábrica	Material de expediente
Mão de Obra	Telefone
Água	Publicidade
Manutenção de equipamentos da fábrica	Energia elétrica / vendas / administração
Depreciação	Depreciação
Seguro de máquinas e equipamentos	IPTU
Material de limpeza	Alvará
Pró Labore	Outras despesas

Fonte: Elaborado pela autora

Alguns gastos como água, energia elétrica, depreciação e material de limpeza são comuns tanto para a área produtiva e administrativa, por esse motivo foram separadas como custos e também como despesas. Os custos referem-se aos gastos ligados diretamente a produção e as despesas são os gastos das demais áreas, como a administrativa e comercial.

Com relação às despesas tributárias, a empresa aloca integralmente na área administrativa, considerando como despesa do período. Já a mão de obra refere-se ao salário das três costureiras responsáveis pelo auxílio na área produtiva dos produtos, enquanto os salários/encargos referem-se ao salário de uma funcionária responsável pela venda dos produtos.

### 3.2.2 Custos variáveis

A próxima etapa para a utilização do método do custeio variável, é a identificação dos custos variáveis. A seguir são expostas as fichas técnicas dos produtos: calça *legging*, *top fitness* e camiseta, e logo em seguida os respectivos custos variáveis envolvidos na confecção dessas peças, sendo eles: matéria-prima, materiais secundários, material de embalagem e energia elétrica.

#### 3.2.2.1 Custos variáveis: calça *legging*

A empresa pesquisada confecciona a calça *legging*, esta peça totaliza uma produção média mensal de 100 unidades. Para saber-se os detalhes que compõe a confecção, é elaborada uma ficha técnica, conforme demonstração no Quadro 5.

**Quadro 5: Ficha técnica da calça *legging***

<b>Ficha Técnica</b>
Descrição: Calça <i>legging</i> feminina
Cliente: XXXXX
Coleção: Primavera 2012
Tamanho: M
Unidade de Produção: 01
Tipo de Tecido: <i>Suplex</i> alta compressão
Cor: Preta
Largura: 1,42 metros
Composição: 88% Poliamida e 12% Elastano

Fonte: Dados da empresa

A ficha técnica é desenvolvida pela empresária e proprietária da confecção e apresenta todas as características do produto, desde a cor até o tamanho da peça. Podendo assim, ser padronizada para as demais etapas.

Com relação à matéria-prima utilizada para a confecção dessa peça, destaca-se que o valor do tecido adquirido pela empresa é de R\$49,90 por KG. Para confeccionar o modelo apresentando, são necessárias 400 gramas de tecido, portanto o custo total é de R\$ 19,96 por unidade.

A empresa não informou o custo dos materiais secundários e de embalagem por unidade, o valor do custo desses materiais foi informado através de uma média total dos itens, e a soma de ambos totalizou o custo de R\$ 4,35.

A energia elétrica foi calculada pela média dos meses janeiro a agosto de 2012, chegando ao valor médio de R\$ 346,00 por mês. Considerando a produção mensal de 500 unidades, o valor unitário corresponde a R\$ 0,69 por peça confeccionada. Conforme demonstração no Quadro 6.

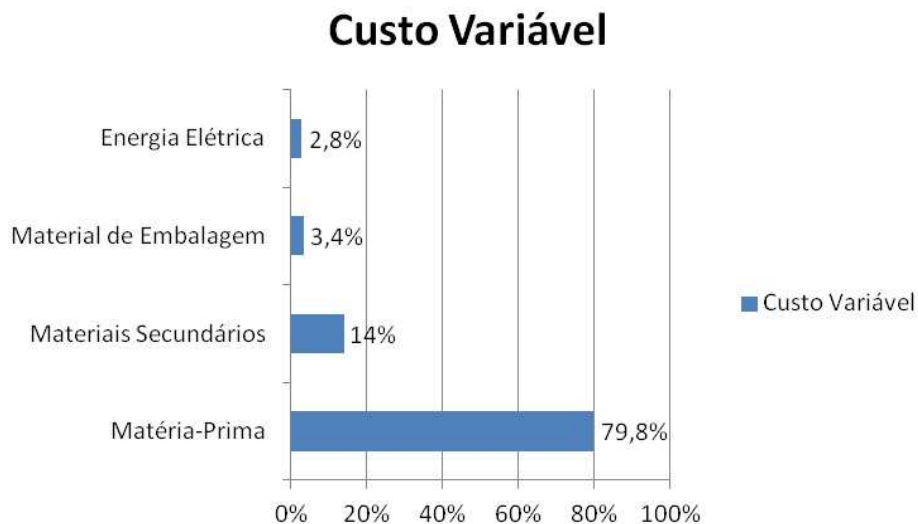
**Quadro 6: Custos variáveis unitários da calça *legging***

<b>Matéria-Prima = Tecido</b>	<b>Valor = R\$ 19,96</b>
<b>Materiais Secundários</b>	<b>Valor = R\$ 3,50</b>
Linha overloque Linha reta Etiqueta de composição Etiqueta instruções de lavagem Adesivo colante com logomarca Tag social Fix pin	
<b>Material de Embalagem</b>	<b>Valor = R\$ 0,85</b>
Saco plástico Sacola envelope Fita adesiva	
<b>Energia Elétrica</b>	<b>Valor = R\$ 0,69</b>
<b>Custo Variável por Unidade</b>	<b>Valor = R\$ 25,00</b>

Fonte: Elaborado pela autora

O custo variável unitário para a produção da calça *legging* totaliza R\$ 25,00, sendo 79,8% representado pelo custo da matéria prima, 14% pelos materiais secundários, 3,4% pelo material de embalagem e 2,8% representa a energia elétrica consumida. Conforme representado na Figura 7.

**Figura 7: Percentuais dos custos variáveis da calça *legging***



Fonte: Elaborado pela autora

### 3.2.2.2 Custos variáveis: top fitness

A empresa pesquisada também confecciona *tops*, este totaliza uma produção média mensal de 100 unidades. O Quadro 7 a seguir, apresenta a ficha técnica do *top fitness*.

**Quadro 7: Ficha técnica do top fitness**

<b>Ficha Técnica</b>
Descrição: <i>Top fitness</i>
Cliente: XXXXX
Coleção: Primavera 2012
Tamanho: M
Unidade de Produção: 01
Tipo de Tecido: <i>Suplex</i> alta compressão
Cor: Preta
Largura: 1,42 metros
Composição: 88% Poliamida e 12% Elastano

Fonte: Dados da empresa

Após demonstração das características do produto *top fitness* através da ficha técnica, o Quadro 8 destaca os custos variáveis que compõe o custo variável para a confecção deste produto.

**Quadro 8: Custos variáveis unitários do top fitness**

<b>Matéria-Prima = Tecido</b>	<b>Valor = R\$ 9,90</b>
<b>Materiais Secundários</b>	<b>Valor = R\$ 2,08</b>
Linha overloque Linha reta Elástico Argolas Etiqueta de composição Etiqueta instruções de lavagem Adesivo colante com logomarca <i>Tag</i> social <i>Fix pin</i>	
<b>Material de Embalagem</b>	<b>Valor = R\$ 0,85</b>
Saco plástico Sacola envelope Fita adesiva	
<b>Energia Elétrica</b>	<b>Valor = R\$ 0,69</b>
<b>Custo Variável por Unidade</b>	<b>Valor = R\$ 13,52</b>

Fonte: Elaborado pela autora

A matéria-prima utilizada para a confecção desse produto é o tecido *suplex* alta compressão, o qual possui um custo de R\$ 49,90 por KG, são necessárias um pouco menos de 200 gramas para fabricar o *top fitness*, totalizando um custo de R\$ 9,90 por peça confeccionada.

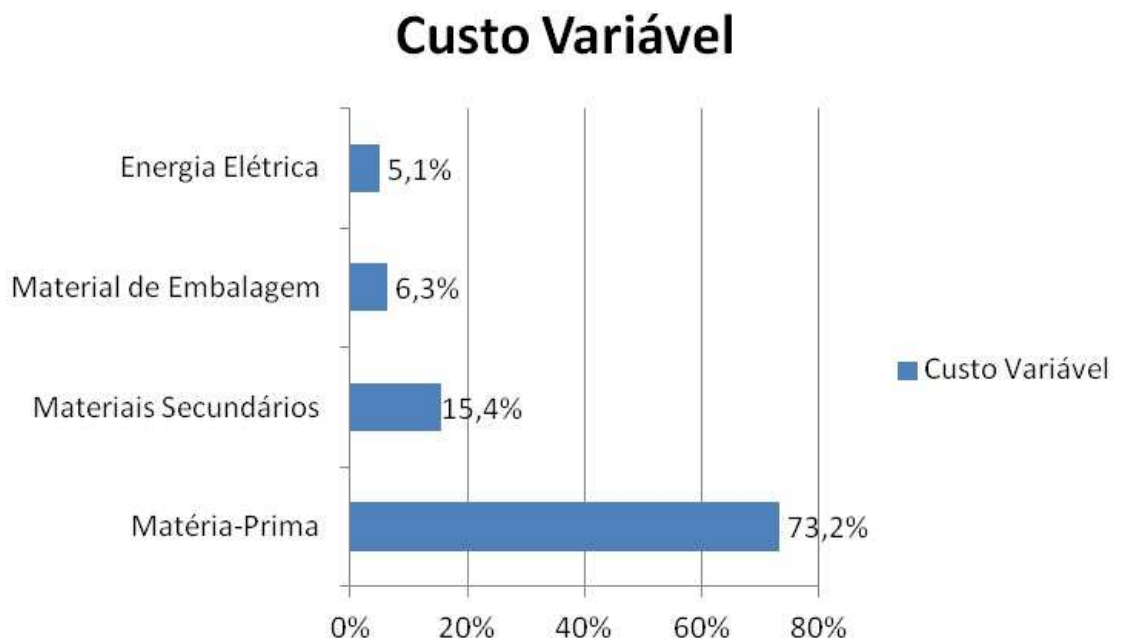
Basicamente os materiais secundários são os mesmos utilizados para a fabricação da calça *legging*, acrescido somente do elástico e das argolas. Porém, como o *top legging* possui a estrutura menor do que a calça *legging*, o custo é inferior.

Para os materiais de embalagem também é mantido o mesmo custo unitário, no valor de R\$ 0,85.

Como a empresa não possui o processo produtivo dividido em setores específicos mantém o mesmo valor para o custo da energia elétrica, ou seja, o custo unitário de R\$ 0,69 por peça confeccionada.

O custo variável unitário para a produção do *top fitness* totaliza R\$ 13,52, sendo 73,2% representado pelo custo da matéria prima, 15,4% pelos materiais secundários, 6,3% material de embalagem e 5,1% representa a energia elétrica consumida. Conforme representado na Figura 8.

**Figura 8: Percentuais dos custos variáveis do *top fitness***



Fonte: Elaborado pela autora



### 3.2.2.3 Custos variáveis: camiseta

A empresa pesquisada confecciona também camisetas, essas totalizam uma produção média mensal de 300 unidades. O Quadro 9 a seguir, apresenta a ficha técnica desta peça.

**Quadro 9: Ficha técnica da camiseta**

<b>Ficha Técnica</b>
Descrição: Camiseta manga curta
Cliente: XXXXX
Coleção: Primavera 2012
Tamanho: M
Unidade de Produção: 01
Tipo de Tecido: Poliviscose
Cor: Variadas
Largura: 1,38 metros
Composição: 67% Poliéster e 33% Viscosa

Fonte: Dados da empresa

Após demonstração das características do produto camiseta através da ficha técnica, o Quadro 10, destaca os custos variáveis que compõe a confecção deste produto.

**Quadro 10: Custos variáveis unitários da camiseta**

<b>Matéria-Prima = Tecido</b>	<b>Valor = R\$ 5,00</b>
<b>Matéria-Prima = Ribana para a gola</b>	<b>Valor = R\$ 0,80</b>
<b>Materiais Secundários</b>	<b>Valor = R\$ 2,83</b>
Linha overloque Linha reta Etiqueta de composição Etiqueta instruções de lavagem Etiqueta bandeirinha Adesivo colante com logomarca Serigrafia Tag social Fix pin	
<b>Material de Embalagem</b>	<b>Valor = R\$ 0,85</b>
Saco plástico Sacola envelope Fita adesiva	
<b>Energia Elétrica</b>	<b>Valor = R\$ 0,69</b>
<b>Custo Variável por Unidade</b>	<b>Valor = R\$ 10,17</b>

Fonte: Elaborado pela autora

Observa-se que o custo variável unitário encontrado foi de R\$ 10,17 para a confecção de uma unidade de camiseta, sendo R\$ 5,80 de matéria prima, R\$ 2,83 de materiais secundários, e mantém-se o custo unitário de R\$ 0,85 referente ao material de embalagem e R\$ 0,69 de energia elétrica.

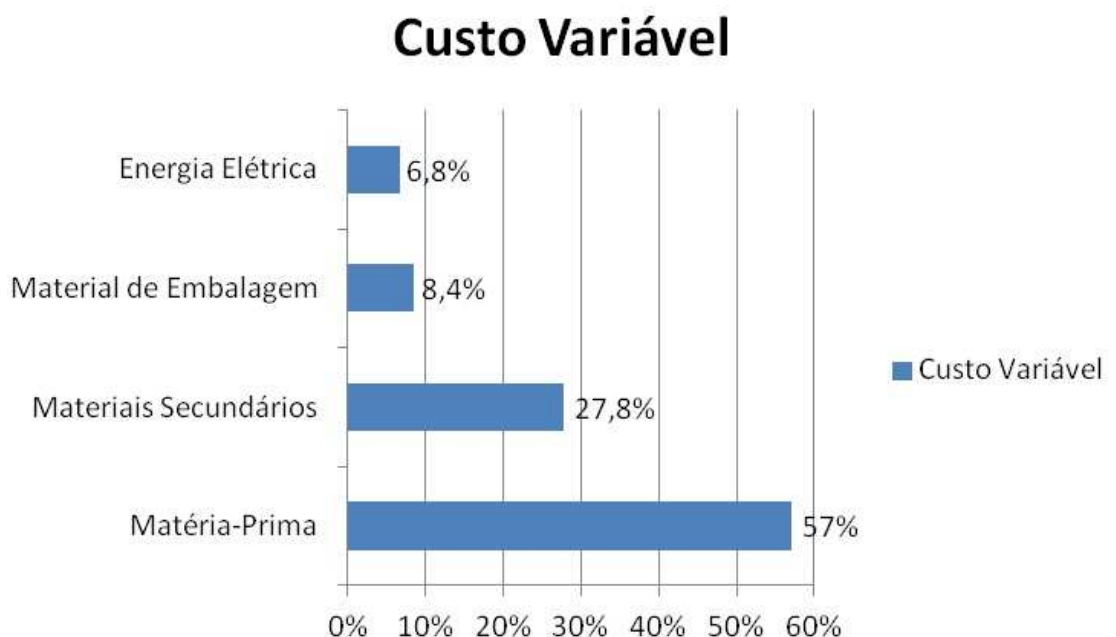
Para a confecção de uma camiseta a empresa possui um custo com matéria-prima de R\$ 5,80, o preço do KG do tecido é de R\$ 25,00, sendo necessárias 200 gramas para a confecção da peça, ou seja, R\$ 5,00. Além do tecido, a matéria-prima da camiseta também inclui a ribana, o preço do KG da ribana é de R\$ 40,00, utiliza-se 20 gramas, totalizando o custo de R\$ 0,80 por unidade.

Como a empresa não possui o processo produtivo dividido em setores específicos mantém o valor do custo da energia elétrica igual para a confecção dos três produtos.

O custo variável unitário para a produção da camiseta totaliza R\$ 10,17, sendo 57% representado pelo custo da matéria prima, 27,8% pelos materiais secundários, 8,4% material de embalagem e 6,8% representa a energia elétrica consumida.

Como se pode verificar na Figura 9, o custo da energia-elétrica para a fabricação da camiseta acaba representando um valor percentual maior do que nos demais produtos, isso se deve ao fato da camiseta ser o produto com o menor custo variável unitário por unidade.

**Figura 9: Percentuais dos custos variáveis da camiseta**



Fonte: Elaborado pela autora

### 3.2.3 Custos fixos

A próxima etapa para a utilização do método do custeio variável, é a identificação dos custos fixos. A empresa informou que o valor dos custos fixos é de R\$ 5.102,00, sendo eles representados na Tab. 1.

**Tabela 1 – Média mensal dos custos fixos ref. período de jan-ago/2012**

Discriminação	Valor (R\$)
Água	20,00
Depreciação	112,00
Mão de Obra	2.320,00
Manutenção e conservação de máquinas e equipamentos	250,00
Material de Limpeza	100,00
Seguro	100,00
Pro Labore	2.200,00
<b>Total dos custos fixos:</b>	<b>5.102,00</b>

Fonte: Dados da empresa

De acordo com Moura (2005), no custeio variável os custos fixos dizem respeito à capacidade de produção e não, à produção em si. E, por isso, esses custos são considerados como despesa do período. É aí que o custeio variável passa a infringir os PFC e a legislação fiscal, não sendo aceito para demonstrativos externos. Para que isso não ocorra, devem-se inventariar os custos fixos ao estoque, e para fazê-lo, existem duas alternativas:

- Dividindo os custos fixos pela quantidade total produzida pela empresa, não importando quantos tipos de produtos diferentes tenha se produzido no período. Dessa forma, fugir-se-ia dos métodos de rateio atribuídos na apropriação dos custos fixos aos produtos, e poder-se-ia inventariar tais custos com o título de: estoques fixos ou produtos acabados fixos.
- Dividindo os custos fixos pela capacidade produtiva da empresa e inventariando somente a quantidade produzida no período, contabilizando a diferença entre a capacidade produtiva e o que foi produzido como despesa.

### 3.2.4 Despesas variáveis

Em relação às despesas variáveis envolvidas na produção da calça *legging*, do *top fitness* e da camiseta, a empresa objeto do estudo só tem o Simples Nacional, já que não paga comissão e não possui outras despesas que incidam diretamente sobre o preço de venda. Atualmente o percentual pago pela empresa é de 3,25%, sendo que o ICMS é isento, pelo fato da empresa ser de micro porte.

### 3.2.5 Despesas fixas

Para obter um percentual médio de participação das despesas mensais fixas sobre o faturamento da empresa, foi utilizada a média mensal de faturamento e das despesas fixas, considerando-se os valores apresentados no período de janeiro a agosto de 2012, conforme Tab. 2.

**Tabela 2 – Média mensal das despesas fixas ref. período de jan-ago/2012**

Discriminação	Valor (R\$)
Salários e encargos / vendas	R\$ 864,00
Água	R\$ 48,00
Material de limpeza	R\$ 46,00
Material de expediente	R\$ 28,00
Telefone	R\$ 165,00
Publicidade	R\$ 150,00
Energia elétrica vendas/administração	R\$ 283,00
Depreciação	R\$ 105,00
Despesas tributárias: IPTU, Alvará	R\$ 16,00
Outras despesas	R\$ 237,00
<b>Total das despesas fixas:</b>	<b>R\$ 1.942,00</b>

Fonte: Dados da empresa

### 3.2.6 Cálculo da margem de contribuição

Depois de organizados os custos e as despesas da empresa, o próximo passo é calcular a margem de contribuição de cada um dos produtos, ou seja, o quanto cada produto está contribuindo para cobrir os custos e as despesas do

período e a margem de lucro que estes estão gerando atualmente para a empresa. A margem de contribuição unitária será calculada pela seguinte fórmula:

$$MCu = PVu - Cvu - Dvu$$

Os preços de venda atualmente praticados pela empresa são: calça *legging* R\$ 69,00, top *fitness* R\$ 38,00 e camiseta R\$ 28,00. O custo variável foi encontrado conforme item 3.4.1, sendo R\$ 25,00 para a calça *legging*, R\$ 13,52 para o top *fitness* e R\$ 10,17 para a camiseta. As despesas variáveis representam o percentual de 3,25% referente a alíquota do simples nacional, desconsiderando o ICMS.

O cálculo da margem de contribuição unitária, está representada na Tab. 3.

**Tabela 3 – Cálculo da margem de contribuição unitária dos produtos**

Discriminação	Calça <i>legging</i>	Top <i>fitness</i>	Camiseta
Preço de Venda Unitário	R\$ 69,00	R\$ 38,00	R\$ 28,00
Custo Variável Unitário	R\$ 25,00	R\$ 13,52	R\$ 10,17
Despesa Variável Unitária	R\$ 2,24	R\$ 1,24	R\$ 0,91
Margem de Contribuição Unitária	R\$ 41,76	R\$ 23,24	R\$ 16,92

Fonte: Elaborado pela autora

Para encontrar o valor da margem de contribuição total, multiplica-se a margem de contribuição unitária, pela quantidade estimada de vendas, depois subtrai-se o valor total encontrado pelo valor dos custos fixos.

A empresa teve uma média mensal de vendas no período de janeiro a agosto de 2012 de: 80 unidades de calça *legging*, 55 unidades de top *fitness* e 200 unidades de camiseta. O cálculo da margem de contribuição total está demonstrado na Tab. 4.

**Tabela 4 – Cálculo da margem de contribuição total dos produtos**

Discriminação	Calça <i>legging</i>	Top <i>fitness</i>	Camiseta	Total
MC Unitária	R\$ 41,76	R\$ 23,24	R\$ 16,92	
Qtd. Vendida	x 80	x 55	x 200	
MC Total	R\$ 3.340,80	R\$ 1.278,20	R\$ 3.384,00	R\$ 8.003,00
Custos Fixos e Despesas Fixas				R\$ 7.044,00
Lucro Líquido				R\$ 959,00

Fonte: Elaborado pela autora

### 3.2.6 Cálculo do ponto de equilíbrio

O ponto de equilíbrio refere-se a quantidade necessária a ser vendida pela empresa, de modo que o valor das vendas iguale-se ao valor dos custos e despesas da empresa, não ocorrendo lucro, nem prejuízo.

Como a empresa confecciona mais do que um produto, foi adotado o cálculo do ponto de equilíbrio para múltiplos produtos. Para encontrar o ponto de equilíbrio em unidades são necessárias duas etapas, a primeira etapa determina o ponto de equilíbrio total dos produtos.

A Tab. 5 e a Tab. 6 demonstram o cálculo para encontrar o ponto de equilíbrio da empresa.

**Tabela 5 – Primeira parte do cálculo do ponto de equilíbrio total**

Discriminação	(MCT ÷ QVT)
Margem de Contribuição	R\$ 8.003,00
Quantidade de Vendas	335
Indicador	R\$ 23,89

Fonte: Elaborado pela autora

**Tabela 6 – Segunda parte do cálculo do ponto de equilíbrio total**

Discriminação	(CDF ÷ Indicador)
Custos e Despesas Fixas	R\$ 7.044,00
Indicador encontrado	R\$ 23,89
Ponto de Equilíbrio Unidades	295 unidades

Fonte: Elaborado pela autora

Nota-se que dividindo a margem de contribuição total (R\$ 8.003,00) pela quantidade total estimada de vendas encontra-se um indicador. A soma dos custos fixos e despesas fixas (R\$ 7.044,00) são divididas por este indicador que resulta no ponto de equilíbrio total em unidades.

Depois de encontrada a quantidade a ser vendida pela empresa para atingir o ponto de equilíbrio (295 unidades), foi calculado quanto deste total refere-se a cada produto individualmente, bastou considerar os percentuais de volume vendido de cada um deles.

A empresa informou que vende em média 335 unidades por mês, sendo 80 calças *legging*, o que representa 24% das vendas; 55 *tops legging*, o que representa 16% das vendas e 200 camisetas, representando 60% do total das vendas.

Ao aplicar esses percentuais sobre as 295, sabe-se que para atingir o ponto de equilíbrio em unidades, é necessário vender: 71 unidades de calça *legging*, 47 unidades de *top fitness* e 177 unidades de camiseta, conforme Tab. 7.

**Tabela 7 – Ponto de equilíbrio em valores para múltiplos produtos**

Discriminação	Calça <i>legging</i>	<i>Top fitness</i>	Camiseta	Total
PV Unitário	R\$ 69,00	R\$ 38,00	R\$ 28,00	-
PE Unidades	71 (24%)	47 (16%)	177 (60%)	295
Total	R\$ 4.899,00	R\$ 1.786,00	R\$ 4.956,00	R\$ 11.641,00

Fonte: Elaborado pela autora

Portanto, entende-se que para esta organização atingir seu ponto de equilíbrio é necessário atingir um faturamento mensal de aproximadamente R\$ 11.641,00, o equivalente a venda de 295 unidades. Caso, a empresa venda uma quantidade inferior a 71 calças *legging*, 47 *tops fitness* e 177 camisetas terá prejuízo, e se as vendas ultrapassarem essas quantidades haverá o lucro.

### 3.2.7 Cálculo da margem de segurança

A margem de segurança demonstra o quanto a empresa pode perder em vendas sem ultrapassar inferiormente o índice do ponto de equilíbrio, ou seja, quantos produtos a empresa pode ficar sem vender sem que tenha prejuízo no resultado. Para esse cálculo, foi utilizada a seguinte fórmula:

$$\text{Margem de segurança (Quantidade, R\$ ou \%)} = \text{Vendas} - \text{Ponto de Equilíbrio}$$

A Tab. 8 apresenta o resultado.

**Tabela 8 – Margem de segurança em peças e reais**

Discriminação	Calça <i>legging</i>	<i>Top fitness</i>	Camiseta	Total
1 – Venda atual	80	55	200	335
2 – Vendas PE	71	47	177	295
3 – Margem de segurança (1-2)	9	8	23	40
4 – Preço de venda unitário	R\$ 69,00	R\$ 38,00	R\$ 28,00	-
Margem de segurança em R\$ (3x4)	R\$ 621,00	R\$ 304,00	R\$ 644,00	R\$ 1.569,00

Fonte: Elaborado pela autora

Verifica-se que a margem de segurança da empresa é de 9 peças de calça *legging*, 8 peças de *top fitness* e 23 peças de camiseta, o equivalente a R\$ 1.569,00. Porém, o ideal é que seja vendida uma quantidade superior ao ponto equilíbrio, o equivalente a 295 peças e a R\$ 11.641,00.

### 3.2.8 DRE – Demonstração do resultado do exercício

Através da DRE, é possível evidenciar a formação do resultado líquido de um exercício, através do confronto das receitas, custos e despesas. Esta demonstração, oferece uma síntese financeira dos resultados operacionais e não operacionais em certo período. O cálculo da demonstração do resultado do exercício da empresa está demonstrado na Tab. 9.

**Tabela 9 – Demonstração do resultado do exercício**

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO				
	Calça <i>legging</i>	Top <i>fitness</i>	Camiseta	Total
<b>Receita Op. Bruta</b>	<b>R\$ 5.520,00</b>	<b>R\$ 2.090,00</b>	<b>R\$ 5.600,00</b>	<b>R\$ 13.210,00</b>
Vendas	R\$ 5.520,00	R\$ 2.090,00	R\$ 5.600,00	R\$ 13.210,00
<b>Deduções da Receita Bruta</b>	<b>(R\$ 2.179,40)</b>	<b>(R\$ 811,53)</b>	<b>(R\$ 2.216,00)</b>	<b>(R\$ 5.206,93)</b>
Custos Variáveis	(R\$ 2.000,00)	(R\$ 743,60)	(R\$ 2.034,00)	(R\$ 4.777,60)
Despesas Variáveis	(R\$ 179,40)	(R\$ 67,93)	(R\$ 182,00)	(R\$ 429,33)
<b>Receita Op. Líquida</b>	<b>R\$ 2.840,60</b>	<b>R\$ 670,07</b>	<b>R\$ 2.367,00</b>	<b>R\$ 8.003,07</b>
Despesas Fixas	(R\$ 811,50)	(R\$ 307,30)	(R\$ 823,20)	(R\$ 1.942,00)
Custos Fixos				(R\$ 5.102,00)
<b>Lucro Líquido</b>				<b>R\$ 959,07</b>

Fonte: Elaborado pela autora

Percebe-se então, através da média de valores obtidos de jan-ago/2012, que a empresa obteve um lucro líquido mensal de R\$ 959,07.



### 3.3 PROPOSTA PARA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Para o cálculo do preço de venda, além do custo da produção e das despesas, é necessário estabelecer uma margem de lucro desejada pela empresa, neste estudo, utilizou-se o método baseado nos custos acrescido pelo *mark-up*. O Quadro 12 apresenta cinco *mark-up* calculados, considerando cinco percentuais diferentes de margem de lucro.

Embora existam desaprovações em relação a esse método, pelo fato das despesas fixas e dos custos fixos serem considerados com características de variáveis (variam de acordo com o volume da produção), ele é o método mais utilizado pelas empresas, pelo fato de ser eficaz e simples (ORLANDIN, 2010). Para a realização do cálculo do *mark-up*, conforme Tab. 10, foi considerada a fórmula apresentada a seguir:

$$\text{Mark-up divisor} = 1 - \text{Soma Taxas Percentuais}$$

Onde Soma Taxas Percentuais equivale à porcentagem das despesas fixas, mais a porcentagem das despesas variáveis, mais a porcentagem dos custos fixos acrescidos da margem desejada de lucro. Para fins de cálculo, na fórmula, os percentuais devem ser usados considerando-se a taxa unitária que representam.

De acordo com os dados fornecidos pela empresa, o faturamento médio mensal da empresa entre janeiro e agosto ficou em torno de R\$ 13.210,00 por mês, entende-se, portanto, que as despesas fixas representam um percentual de 14,7% do valor do faturamento mensal, as despesas variáveis representam 3,25% e os custos fixos 38,6%. Isso representa que 14,7% do preço de venda deverá ser destinado ao pagamento das despesas fixas, 3,25% destinado ao pagamento das despesas variáveis e 38,6% para o pagamento dos custos fixos.

**Tabela 10 – Cálculo do *mark-up***

Margem Lucro Desejada	10%	15%	20%	25%	30%
Despesas Fixas	14,7%	14,7%	14,7%	14,7%	14,7%
Despesas Variáveis	3,25%	3,25%	3,25%	3,25%	3,25%
Custos Fixos	38,6%	38,6%	38,6%	38,6%	38,6%
<i>Mark-up divisor</i>	0,3345	0,2845	0,2345	0,1845	0,1345

Fonte: Elaborado pela autora

Com o levantamento de diferentes percentuais de margem de lucro, é possível estabelecer diferentes preços de venda, pois, dependendo da situação em que a empresa se encontrar, ela poderá flexibilizar os seus preços sempre que julgar necessário ou vantajoso, e com isso atingir os seus objetivos, podendo tornar-se também mais competitiva (ORLANDIN, 2010).

Depois de determinar o percentual do *mark-up*, para calcular o preço de venda, basta dividir o valor do custo encontrado pelo *mark-up* escolhido. A fórmula a seguir, evidencia de forma simples e fácil como deve-se proceder com o cálculo do preço de venda, através do *mark-up*.

$$\text{Preço de venda} = \text{Custo Total de Produção} \div \text{Mark-up}$$

Considerando-se o custo variável de produção, apresenta-se na Tab. 11, Tab. 12 e Tab. 13, a demonstração dos preços de venda encontrados nos produtos fabricados pela empresa, a partir das diferentes margens de lucro.

**Tabela 11 – Cálculo do preço de venda da calça *legging***

Margem de lucro desejada	Custo variável de produção	<i>Mark-up</i>	Preço Encontrado	Margem de Lucro
10%	R\$ 25,00	0,3345	R\$ 74,74	R\$ 7,47
15%	R\$ 25,00	0,2845	R\$ 87,87	R\$ 13,18
20%	R\$ 25,00	0,2345	R\$ 106,61	R\$ 21,32
25%	R\$ 25,00	0,1845	R\$ 135,50	R\$ 33,87
30%	R\$ 25,00	0,1345	R\$ 185,87	R\$ 55,76

Fonte: Elaborado pela autora

Percebe-se após o cálculo dos cinco percentuais, que o preço de venda da calça *legging* varia entre R\$ 74,74 e R\$ 185,87.

**Tabela 12 – Cálculo do preço de venda do *top fitness***

Margem de lucro desejada	Custo variável de produção	<i>Mark-up</i>	Preço Encontrado	Margem de Lucro
10%	R\$ 13,52	0,3345	R\$ 40,42	R\$ 4,04
15%	R\$ 13,52	0,2845	R\$ 47,52	R\$ 7,13
20%	R\$ 13,52	0,2345	R\$ 57,65	R\$ 11,53
25%	R\$ 13,52	0,1845	R\$ 73,28	R\$ 18,32
30%	R\$ 13,52	0,1345	R\$ 100,52	R\$ 30,16

Fonte: Elaborado pela autora

Calculando o preço de venda através do *mark-up* os preços encontrados para o *top fitness* variam entre R\$ 40,42 a R\$ 100,52.

**Tabela 13 – Cálculo do preço de venda da camiseta**

Margem de lucro desejada	Custo variável de produção	Mark-up	Preço Encontrado	Margem de Lucro
10%	R\$ 10,17	0,3345	R\$ 30,40	R\$ 3,04
15%	R\$ 10,17	0,2845	R\$ 35,75	R\$ 5,36
20%	R\$ 10,17	0,2345	R\$ 43,37	R\$ 8,67
25%	R\$ 10,17	0,1845	R\$ 55,12	R\$ 13,78
30%	R\$ 10,17	0,1345	R\$ 75,61	R\$ 22,68

Fonte: Elaborado pela autora

Já os preços de venda da camiseta, variam entre R\$ 30,40 a R\$ 75,61.

Fica evidente, portanto, que os preços de venda atualmente praticados pela empresa relacionados conforme Tab. 14, estão proporcionando um retorno inferior a margem de lucro de 10%, encontradas conforme a utilização do método do *mark-up*. Fornecendo um lucro para a empresa de 7,25% sobre cada peça vendida.

**Tabela 14 – Preços atualmente praticados pela empresa**

Discriminação	Percentual	Calça legging	Top fitness	Camiseta
Preço de Venda	100%	R\$ 69,00	R\$ 38,00	R\$ 28,00
Custos Variáveis	36,2%	R\$ 24,98	R\$ 13,76	R\$ 10,14
Custos Fixos	38,6%	R\$ 26,63	R\$ 14,67	R\$ 10,81
Despesas Variáveis	3,25%	R\$ 2,25	R\$ 1,23	R\$ 0,91
Despesas Fixas	14,7%	R\$ 10,14	R\$ 5,59	R\$ 4,11
Margem de Lucro	7,25%	R\$ 5,00	R\$ 2,75	R\$ 2,03

Fonte: Elaborado pela autora

### 3.4 RECOMENDAÇÕES

Primeiramente, ressalta-se a importância da implantação de um sistema de custeio na empresa, visto que, as informações fornecidas por eles são fundamentais para atender às necessidades gerenciais da empresa, pois fornecem dados precisos e adequados sobre os custos, tomada de decisões estratégicas e aprimoramentos operacionais.

Portanto, sugere-se que a empresa busque aplicar o método do custeio variável (ou demais métodos de custeio, o qual considere mais apropriado) mensalmente a partir de agora, dado que, os resultados encontrados nesse caso empírico, foram alcançados pela média dos resultados obtidos na empresa entre os meses de janeiro e agosto de 2012, não fornecendo então, os resultados exatos de cada mês.

Além disso, recomenda-se a aplicação do método utilizando todos os produtos confeccionados pela empresa, pois a confecção não se limita à confecção de apenas três peças. Isso fez com que os resultados encontrados, fossem distintos dos reais. Como exemplo, cita-se o custo da energia elétrica, o qual foi rateado por apenas três produtos, o que resultou em um custo variável de energia elétrica por produto superior ao real, uma vez que, se a empresa utilizar todos os produtos confeccionados, o valor da energia elétrica por produto reduziria gradativamente.

Sugere-se também, que a empresa procure buscar um aumento na margem de contribuição dos seus produtos, esse aumento é possível, através de um aumento no preço de venda das peças, ou na redução dos custos variáveis envolvidos na confecção dos seus produtos, o que é mais aconselhável. Como alternativas para a redução dos custos variáveis recomenda-se: a redução dos custos de matéria-prima, buscando estratégias de preços junto a fornecedores; a otimização do uso de materiais, evitando desperdício de matéria-prima e materiais secundários, escolhendo uma adequada dimensão dos materiais, a fim de minimizar desperdícios e permitir o reaproveitamento de retalhos; procurar realizar pesquisas de preço, com a intenção de encontrar menores custos de materiais e insumos; e a incorporação de tecnologia aos processos produtivos, reduzindo valores com a mão de obra.

Recomenda-se também, que a empresa procure reduzir os seus custos fixos, visto que, os custos fixos de alguma forma, têm a função de trazer benefícios à empresa. Uma vez que os benefícios tenham sido interrompidos, é viável que a empresa analise esses custos e verifique se vale a pena mantê-los ou reduzi-los, ou até mesmo eliminá-los.

## 4 CONCLUSÃO

Diante do atual cenário mundial, caracterizado pela globalização dos mercados e pelo aumento diário da competitividade, as empresas devem estar buscando constante aprimoramento e alternativas que permitam-na a manter-se no mercado. Uma das alternativas é a organização e a gestão dos seus custos, através de um sistema de custeio que atenda as necessidades da empresa.

É fundamental que as empresas conheçam os seus gastos, e saibam classificá-los e registrá-los corretamente. O conhecimento dos custos permite que as empresas definam o seu preço de venda de forma a suprir e obter lucro em relação ao que desembolsam para fabricar e prestar os seus serviços.

A pesquisa possibilitou identificar os principais métodos de custeio existentes e algumas estratégias de preços, os quais servem de auxílio às empresas no que refere-se ao alcance de informações precisas e tomada de decisões, possibilitando um melhor gerenciamento. Porém, muitas delas ainda determinam os preços sem ter a menor noção da importância da organização e do conhecimento de seus custos, o que ressalta a importância de um adequado sistema e da forma de como utilizá-lo.

O objetivo específico desse trabalho foi apresentar a aplicação do método do custeio variável em uma empresa de confecções que não possuía nenhum sistema de custos, sugeriu-se a aplicação do método do custeio variável pelo fato desse sistema fornecer diversas informações para a tomada de decisões, tal como a margem de contribuição dos produtos, o ponto de equilíbrio e a margem de segurança operacional. Diante disso, foram realizados cada um dos procedimentos e etapas para a aplicação do método.

Para a aplicação do método do custeio variável, primeiramente foram descritos todos os gastos mensais da empresa e a classificação desses gastos em custos ou despesas. Após classificados os custos e as despesas da empresa, calculou-se os custos variáveis envolvidos na produção das três principais peças confeccionadas pela empresa, sendo elas a calça *legging*, o *top fitness* e a camiseta. Em seguida, foi exposto o valor total dos custos fixos mensais da empresa, o percentual das despesas variáveis e o valor total das despesas fixas mensais.

Na sequência, calculou-se a margem de contribuição unitária e total dos produtos. Onde constatou-se que o produto calça *legging* apresenta a maior margem

de contribuição unitária (R\$ 41,76), porém a camiseta apresenta a maior margem de contribuição total (R\$ 3.384,00) pelo fato de ser o produto mais vendido, vendendo em média 200 unidades por mês, o que representa 60% das vendas, enquanto a calça *legging* representa 24% e o top *fitness* 16%.

Para o cálculo do ponto de equilíbrio, baseou-se no método para múltiplos produtos, onde demonstra-se que o ponto de equilíbrio total que a empresa deve alcançar para suprir todos os custos e despesas mensais da empresa, é de R\$11.641,00, o que representa a venda de 295 unidades de peças por mês, sendo elas 71 calças *legging*, 47 tops *fitness* e 177 camisetas.

A seguir calculou-se a margem de segurança, onde foi evidenciado que a empresa poderia perder R\$ 1.569,00 em vendas sem que ocorra o prejuízo, o que representa 9 unidades de calça *legging*, 8 unidades do top *fitness* e 23 unidades de camiseta das 235 unidades médias mensais vendidas.

Após isso, foi elaborada a DRE, através dela é possível observar que os três produtos confeccionados pela empresa apresentaram lucratividade. Porém, pode-se perceber também que a representatividade dos custos fixos e variáveis é visivelmente alto em relação a receita bruta mensal, chegando a um percentual de custo variável de 36,2% e a um percentual de custos fixos de 38,6%.

Por esse motivo, recomendou-se a empresa que busque alternativas para a redução desses custos, através de estratégia de preços junto a fornecedores, otimização do uso de materiais e que procure minimizar desperdício de materiais, além de reavaliar se os custos fixos estão trazendo os benefícios devidos à empresa, ou se é possível reduzi-los ou até mesmo eliminá-los.

Por fim, sugeriu-se um novo método para a formação de preços, através da aplicação da fórmula do *mark-up*, onde foram calculados preços através de cinco possíveis percentuais de lucro almejados pela empresa. Ao analisar os preços obtidos após a aplicação da fórmula do *mark-up*, percebeu-se que o preço de venda atualmente praticado pela empresa supre todos os custos e despesas envolvidos no processo de fabricação das peças e rotina da empresa, porém, o lucro líquido final não é muito alto, sendo ele inferior a 10%.

Os objetivos dessa pesquisa foram alcançados, a medida em que analisou-se e organizou-se as informações fornecidas pela empresa pesquisada e na interpretação e utilização das informações adquiridas após a aplicação do método.

Entende-se que o desenvolvimento dessa pesquisa, poderá contribuir também para outras empresas desse mesmo segmento que encontram as mesmas dificuldades na gestão de seus custos e na formação de preços.

Tem-se a certeza que esta pesquisa contribuiu muito para a empresa objeto do estudo, visto que, a aplicação do método do custeio variável como ferramenta de gestão de custos e auxílio à decisão é importante, pois poderá contribuir no aperfeiçoamento do seu processo produtivo, e na busca pela melhor utilização dos seus recursos, além de contribuir para uma nova estratégia de preços a praticar.

## REFERÊNCIAS

ASSEF, Roberto. **Guia prático de formação de preços: aspectos mercadológicos, tributários, e financeiros para pequenas e médias empresas.** 3.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

BERNARDI, Célia Rita; LUCION, Roberta; GIASSON, Oldair Roberto. **Análise de viabilidade em terceirizar serviços secundários de uma concessionária de veículos.** [200-?]. Disponível em:  
<<http://revistas.utfpr.edu.br/pb/index.php/ecap/article/download/803/443>>. Acesso em: 08 ago. 2012.

BERNARDI, Luiz Antonio. **Política e formação de preços: uma abordagem competitiva sistêmica e integrada.** São Paulo: Atlas, 1996.

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. **Gestão de Custos.** São Paulo: Saraiva, 2005.

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

BIANCHI, Márcia; CALLEGARO, Simone Gomes. **Gerenciamento de custos de produção e administração do preço de venda de empresa fabricante de lingerie.** 2000. Disponível em:  
<<http://urisan.tche.br/~rseibert/relatoriomarciaesimone.doc>>. Acesso em: 17 ago. 2012.

BORGES, Thassia. **Custeio Variável: Um estudo de caso em uma empresa de telecomunicações.** Florianópolis: 2007. 52f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC.

CALESSO, Daniel Bender. **Análise de custos com foco nos métodos ABC, Variável e Absorção.** 2010. Disponível em  
<<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/25797/000751256.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 20 ago. 2012.

COGAN, Samuel. **Custos e Preços: formação e análise.** São Paulo: Pioneira, 1999.

DAL FORNO, Simone Maria. **Gestão de custos, preços e resultados de uma indústria têxtil.** Ijuí: 2012. 100f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, UNIJUI.

FREITAS, Ana Lúcia; VEY, Ivan Henrique. **Custos nas refeições industriais: estudo de caso.** Revista eletrônica de contabilidade edição especial, Santa Maria, p.149-180, Jul.2005. Disponível em:  
<<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIInEspecial/a10vIInesp.pdf>>. Acesso em: 14 ago. 2012.



GHILARDI, Wanderlei José; ZAMBERLAN, Carlos Otávio. **Relevância dos sistemas de custos para as pequenas empresas**. Revista eletrônica de contabilidade Vol III, nº 1, Santa Maria, p. 1-19, Jan./Jun. 2006. Disponível em: <<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIIIIn01/a08vIIIIn01.pdf>>. Acesso em: 14 ago. 2012.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

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

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

\_\_\_\_\_. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACEDO, Marcelo Álvaro da Silva; SOUZA, Marco Antônio Ferreira de; ROSADAS, Leandro Azevedo da Silva; ALMEIDA, Kátia de. **Análise da Estratégia de Preço: uma proposta metodológica a partir da análise envoltória de dados**. [200?]. Disponível em: <[http://www.ead.fea.usp.br/semead/9semead/resultado\\_semead/trabalhosPDF/84.pdf](http://www.ead.fea.usp.br/semead/9semead/resultado_semead/trabalhosPDF/84.pdf)>. Acesso em: 23. ago. 2012.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEDEIROS, Ana Paula Leandro. **Aplicação do método do custeio variável em uma indústria de confecção localizada na região carbonífera**. Criciúma: 2011. 90f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

MEURER, Patrícia. **Informações de custos dos serviços prestados por uma empresa de administração de condomínios e fornecimento de mão de obra de limpeza, portaria, jardinagem e zeladoria**. Florianópolis: 2009. 51f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC.

MILAN, Gabriel Sperandio; TONI, Deonir de; LARENTIS, Fabiano; GAVA, Alexandre M. **Entendendo o processo de formação e definição de estratégias de preço: um estudo exploratório em empresas da serra gaúcha**. 2008. Disponível em: <[http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2008\\_TN\\_STO\\_075\\_533\\_10608.pdf](http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2008_TN_STO_075_533_10608.pdf)>. Acesso em: 23. ago. 2012.

MIRANDA FILHO, Carlos Ramos de. **Sistemas de custos na administração pública: uma análise das proposições teóricas atuais à luz da realidade institucional – o caso da secretaria da fazenda do estado da Bahia**. Salvador: 2003. 156f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal da Bahia, UFBA.

MIQUELETTTO, Eluiz M. **Formação do preço de venda: uma análise do processo de formação de preço em empresas madeireiras de grande porte de Curitiba e Região Metropolitana.** Curitiba: 2008. 114f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Paraná, UFPR.

MOURA, Herval da Silva. **O custeio por absorção e o custeio variável: qual seria o melhor método a ser adotado pela empresa?** Sitientibus n. 32, Feira de Santana, p.129-142, Jan./Jun. 2005 Disponível em: <[http://www2.uefs.br/sitientibus/pdf/32/o\\_custeio\\_por\\_absorcao\\_e\\_o\\_custeio\\_variavel.pdf](http://www2.uefs.br/sitientibus/pdf/32/o_custeio_por_absorcao_e_o_custeio_variavel.pdf)>. Acesso em: 20 ago. 2012.

NEVES, José Luis Neves. **Pesquisa qualitativa – características, usos e possibilidades.** 1996. Caderno de pesquisas em administração, São Paulo, V.1, nº 3, 2º semestre. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/cad-pesq/arquivos/C03-art06.pdf>>. Acesso em: 03. Set. 2012.

OLIVEIRA, Carlos Eduardo de; DUARTE, Cristiane Rodrigues; SILVA, Fernanda Aparecida Guedes Honorato da; Souza, Lucas Ferraz de. **Contabilidade gerencial: um estudo acerca da utilização de métodos de formação do preço de venda do produto em empresa do setor da construção civil.** 2011. Disponível em: <[http://www.excelenciaemgestao.org/Portals/2/documents/cneg7/anais/T11\\_0347\\_1699.pdf](http://www.excelenciaemgestao.org/Portals/2/documents/cneg7/anais/T11_0347_1699.pdf)>. Acesso em: 24. Ago. 2012.

ORLANDIN, Letícia Carin. **Procedimento para a determinação do preço de venda com base nos custos em micro e pequenas empresas do setor cerâmico.** Caxias do Sul: 2010. 78f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade de Caxias do Sul, UCS.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PASSARELLI, João; BOMFIM, Eunir de Amorim. **Custos: análise e controle.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SANTOS, Fabiano Boeck. **Proposta de sistema de custos em condomínio residencial.** Florianópolis: 2006. 62f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC.

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

SILVA, Cristian Luiz da. **Competitividade: mais que um objetivo, uma necessidade.** Revista FAE Business, Curitiba, p.1-3, Nov. 2001. Disponível em: <[http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/revista\\_fae\\_business/n1\\_dezembro\\_2001/ambecomomico\\_competitividade.pdf](http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/revista_fae_business/n1_dezembro_2001/ambecomomico_competitividade.pdf)>. Acesso em: 20 ago. 2012.

SOUZA, Erica Xavier de; SALGUEIRO, Marluce Alves de Almeida; LIMA, Andréia Barbosa de; SILVA, Dalton Bernardino Santos; SANTOS, Michael Lima dos; VITOR, Rayanne Nayara. **A utilização do *Mark-up* para subsidiar a formação do preço**

**de venda – o caso de uma micro empresa de comércio varejista de Alagoas.**

[200-?]. Disponível em:

<[http://www.convibra.com.br/upload/paper/adm/adm\\_3255.pdf](http://www.convibra.com.br/upload/paper/adm/adm_3255.pdf)>. Acesso em: 11 jun. 2012.

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

\_\_\_\_\_. **Gestão de Custos: uma abordagem prática.** São Paulo: Atlas, 2001.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

ZANLUCA, Júlio César. **Estrutura básica de um sistema de custeamento.** 2010.

Disponível em:

<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/sistematicustos.htm>>. Acesso em: 08 out. 2012.