

GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA EM UMA FUNILARIA

Joice da Silva Foliatti¹
Augusto Rieger Lucchese²

RESUMO

Considerando o mercado atual, competitivo e com os fatores de produção cada vez mais complexos e onerosos, as empresas que conseguem efetuar uma gestão de custos e formação do preço de venda eficaz estarão mais próximas de alcançar o sucesso. Diante disso, o tema deste estudo é a gestão de custos e formação do preço de venda com base nos dados coletados no período de abril, maio e junho de 2018 em uma funilaria localizada no município de Santo Cristo-RS. O objetivo é identificar as práticas de gestão de custos e formação do preço de venda mais adequadas para o desenvolvimento e lucratividade da empresa. Para isso, foi necessário explorar as classificações e terminologias aplicadas a contabilidade de custos; métodos de custeio, formação do preço de venda e análise custo-volume-lucro. A metodologia é categorizada quanto a natureza é aplicada; forma de abordagem ao problema é qualitativa e quantitativa; em relação aos objetivos é exploratória e descritiva; e referente aos procedimentos técnicos classifica-se em pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso. A análise dos dados reafirmou a importância de controlar todos os gastos envolvidos na produção e calcular o preço de venda adequado para pagar os gastos e ainda gerar lucro. O estudo evidenciou que os produtos cano e revestimento estão atuando com o preço abaixo do projetado e que somente o produto calha está superando o projetado.

Palavras-chave: Gestão - Custos - Preço de venda.

ABSTRACT

Considering the current competitive market and with ever more complex and costly production factors, companies that can manage costs efficiently and generate sales prices effectively will have a greater chance of success. Therefore, the theme of this study is cost management and sales price formation based on data gathered in April, May and June 2018 at a sheet metal workshop located in the municipality of Santo Cristo-RS. The goal is to identify the cost management and sales price formation practices best suited to the company's growth and profitability. For this, it was necessary to examine the categories and terminologies applied to cost accounting; cost management methods, formation of sales prices and cost-volume-profit analysis. The methodology is categorized when nature is applied; the approach to the problem is qualitative and quantitative; in relation to the objectives, it is exploratory and descriptive; and referring to the technical procedures, it is classified as bibliographical

¹ Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis – 8º Semestre. Faculdades Integradas Machado de Assis (FEMA). joicefoliatti@hotmail.com

² Mestre em Contabilidade pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Professor do curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas Machado de Assis (FEMA). augustorlijui@gmail.com

and documentary research, and a case study. The data analysis reaffirmed the importance of controlling all the expenses involved in production and calculating the appropriate selling price that pays the expenses and also generates profit. The study showed that pipe and coating products are being sold at a price below that projected and that only gutters are surpassing the projected one.

Key words: Management - Costs - Sales price.

INTRODUÇÃO

Com o atual ambiente econômico, surge um mercado cada vez mais competitivo, onde os empresários se deparam com a necessidade de obter mais conhecimento e encontrar novas estratégias para administrar e controlar seu negócio. Então, diante desta condição, as empresas devem ter planejamento desde o momento de avaliar seus gastos até a formação de preços de venda, e assim, podendo atender as necessidades do mercado e gerar o retorno desejado.

Segundo Megliorini, as empresas que consideram importante a gestão de custos certamente desfrutarão de melhores resultados, pois os custos refletem uma série de variáveis, tanto internas como externas às empresas. Variáveis como: análise do mercado, atender as exigências legais e o conhecimento dos gastos para demonstrar o cenário e a realidade da empresa e permitir a tomada de decisões corretas e aumentar o lucro (MEGLIORINI, 2012).

Devido à grande importância da existência de gestão de custos, para que os mesmos sejam alocados aos seus respectivos produtos de forma correta e para que a elaboração do preço de venda satisfaça as metas da empresa, apresenta-se neste estudo o objetivo geral onde busca-se identificar as práticas de gestão de custos e formação do preço de venda mais adequadas para o desenvolvimento e lucratividade da empresa de funilaria localizada no centro do município de Santo Cristo-RS.

Para compreender o problema da pesquisa e propor melhorias é preciso identificar os aspectos que contribuem para este cenário, dessa forma destaca-se a importância de determinar os objetivos específicos. Sendo eles: apresentar o atual modelo de gestão de custos; classificar os produtos com maior representatividade no faturamento; apurar os custos e despesas; demonstrar o preço de venda e a margem de lucro utilizada; calcular o índice markup; o novo preço de venda e os indicadores da análise custo-volume-lucro.

Diante do exposto, a proposta deste estudo torna-se relevante para a instituição de ensino e para os acadêmicos que enriquecem seus conhecimentos e também trará benefícios para a gestão da empresa estudada que conseqüentemente refletirá na sociedade que está inserida. Ao demonstrar a relevância deste tema, o estudo de Santos, Leal e Miranda (2012) destaca a grande influência da gestão de custos para atribuir preço nos produtos e serviços de forma a maximizar seus resultados e tornar-se mais competitivo no mercado.

Do mesmo modo, Machado, Fiorentin e Scarpin relatam em seu estudo que a gestão de custos e preços devem ser efetuadas sistemicamente, pois as relações existentes entre ambas envolvem muitos fatores e é necessário que os gestores se mantenham informados para que possam gerir racionalmente as atividades empresariais (MACHADO; FIORENTIN; SCARPIN, 2015).

A metodologia é categorizada como estudo de caso e quanto a forma de abordagem ao problema é qualitativa e quantitativa. Para a coleta dos dados será utilizado entrevistas com o empresário; documentos e anotações dispostas pelo empresário e observações *in loco*, após a coleta é necessário comparar os dados com as teorias estudadas.

Dessa forma, o estudo encontra-se organizado com introdução, em sequência o referencial teórico com os tópicos: classificações e terminologias aplicadas a contabilidade de custos; os métodos de custeio; formação do preço de venda e análise custo-volume-lucro. No segundo título a metodologia utilizada, no terceiro a apresentação dos resultados e por fim a conclusão do estudo.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

Para fundamentar o objetivo do estudo o referencial teórico abordará os assuntos: contabilidade de custos onde consta as classificações e terminologias de custos; os principais métodos de custeio; a formação do preço de venda; análise custo-volume-lucro e por fim os estudos relacionados.

1.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Após a Revolução Industrial, o setor industrial começou efetivamente a se desenvolver, pois os produtos não eram somente comprados prontos, mas fabricados

pela empresa a partir de vários insumos. Devido a este processo de desenvolvimento das empresas e o aumento da complexidade do sistema produtivo, a Contabilidade de Custos passou a ser encarada como uma eficiente forma de fornecer informações úteis ao auxílio gerencial como é apresentado por Bornia.

Os sistemas de custos podem ajudar a gerência da empresa basicamente de duas maneiras: auxílio ao controle e à tomada de decisão. No que se refere ao controle, os custos podem, por exemplo, indicar onde problemas ou situações não previstas podem estar ocorrendo, através de comparações com padrões e orçamentos. Informações de custos são também, bastante úteis para subsidiar diversos processos decisórios importantes à administração das empresas. (BORNIA, 2010, p. 12).

Nesse seu novo campo gerencial, a Contabilidade de custos se tornou um instrumento importante para o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões, utilizado pelos gestores na administração de suas empresas. Segundo Megliorini, “os custos são determinados para que se atinjam os objetivos relacionados à determinação do lucro, ao controle das operações e à tomada de decisões.” (MEGLIORINI, 2012, p.2).

Outro objetivo importante da contabilidade de custos é atribuir os valores corretos aos produtos fabricados e aos serviços prestados, ou seja, controlar os custos unitários ou totais e calcular o preço de venda que ofereça o resultado esperado, assim Bruni e Famá destacam a importância da correta utilização da contabilidade de custos.

Contabilidade de custos pode ser definida como o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operação de um negócio. Dessa forma, com informações coletadas das operações e das vendas, a administração pode empregar os dados contábeis e financeiros para estabelecer os custos de produção e distribuição, unitários ou totais, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados, além dos custos das outras diversas funções do negócio, objetivando alcançar uma operação racional, eficiente e lucrativa. (BRUNI; FAMÁ, 2008, p. 22).

Grande parte das empresas trabalham buscando excelência, mais lucro, mais clientes e maior participação no mercado, então, cada vez mais as informações geradas pela contabilidade de custos devem ser adaptadas para atender os objetivos e necessidades dos gestores. A contabilidade de custos quando bem utilizada é extremamente importante para o controle e tomada de decisões.

Para entender a sistemática da aplicação de custos e formação de preços, é necessário conhecer o significado dos principais termos utilizados nessa área. A ilustração 1 apresenta os conceitos de gastos; custos; despesas; investimentos; desembolso; perda; desperdício, conforme conceitos definidos pelos autores estudados.

Gastos	Correspondem aos compromissos financeiros assumidos por uma empresa no tocante à aquisição de: mercadorias para revenda e para a aquisição de recursos que serão consumidos para a fabricação do produto; para a realização de serviços; no ambiente de administração e no ambiente comercial.
Custos	Correspondem à parcela dos gastos consumida no ambiente fabril para a fabricação do produto, pela aquisição de mercadorias para revenda e para a realização de serviços.
Despesas	Correspondem à parcela dos gastos consumida para administrar a empresa e realizar as vendas, isto é, para gerar a receita. São representadas pelas despesas administrativas e pelas despesas de vendas.
Investimentos	Correspondem à parcela dos gastos registrada em contas do ativo da empresa. Podem se referir à aquisição de matéria-prima, mercadorias para revenda e materiais diversos, à aquisição de máquinas ou veículos ou mesmo à aquisição de ações de outras empresas.
Desembolso	Pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço. Pode ocorrer concomitantemente com o gasto (pagamento à vista) ou depois deste (pagamento a prazo).
Perda	É um gasto não intencional decorrente de fatores externos fortuitos ou da atividade produtiva normal da empresa.
Desperdício	É o esforço econômico que não agrega valor ao produto da empresa e nem serve para suportar diretamente o trabalho efetivo. Engloba ineficiências normais do processo.

Ilustração 1: Conceitos das terminologias aplicadas na contabilidade de custos
 Fonte: Adaptado de Megliorini(2012, p.7 e 8); Viceconti, Neves(2013, p.13 e 15) e Bornia(2010, p.17)

Os custos devem ser classificados para atender as finalidades para as quais são apurados. Há duas classificações básicas, a primeira é relacionada quanto ao volume de produção e a segunda de acordo com os produtos fabricados. A classificação dos custos considerando sua relação com o volume de produção divide-se em custos fixos e variáveis.

Conforme Viceconti e Neves custos fixos são aqueles que dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados aos diferentes produtos, portanto, são custos apropriados indiretamente aos produtos. Exemplos: aluguel da fábrica, impostos prediais e salários de vigias e porteiros da fábrica. Os custos variáveis, ao contrário, são aqueles cujos valores se alteram em função do volume de produção da empresa. Exemplo: matéria prima consumida. Os custos variáveis aumentam à medida que aumenta a produção (VICECONTI; NEVES, 2013).

Outra classificação importante para a tomada de decisões, divide-se em custos diretos e indiretos. Onde, para Viceconti e Neves, os custos diretos podem ser apropriados diretamente aos produtos fabricados, pois pode ser medido o seu consumo nesta fabricação, como exemplo, matéria-prima, mão de obra direta, depreciação de equipamentos. Em sequência, os custos indiretos são aqueles que dependem de cálculos de rateios para serem alocados indiretamente aos produtos, como exemplo, aluguel da fábrica, salários dos chefes de supervisão, gastos com limpeza da fábrica (VICECONTI; NEVES, 2013).

Supostamente, um dos principais conflitos quanto as terminologias de contabilidade de custos são relacionadas a diferença entre custos e despesas. De maneira que, conhecer a diferença entre eles é extremamente importante. De acordo com Bornia, as despesas estão associadas as atividades fora do contexto de fabricação e sim, relacionadas aos gastos administrativos, com vendas e juros, geralmente sendo separadas em administrativas, comerciais e financeiras. Por isso, a importância da diferenciação entre custos e despesas, pois os custos são incorporados aos produtos (estoque) e as despesas são lançadas diretamente na Demonstração do Resultado do Exercício (BORNIA, 2010).

E segundo Viceconti e Neves as despesas são classificadas entre fixas e despesas variáveis, onde: Despesas fixas devem ser pagas independentemente das vendas realizadas. Exemplo: Aluguel do escritório da administradora; e despesas variáveis que variam de acordo com o volume de vendas da empresa. Exemplo: comissões pagas aos vendedores (VICECONTI; NEVES, 2013).

Portanto, entende-se que a separação correta dos custos, despesas e entre outros fatores que influenciam na gestão de custos é uma ferramenta importante para as empresas na análise de desempenho, na produção e na tomada de decisões.

1.2. MÉTODOS DE CUSTEIO

Para atribuir os custos aos produtos ou serviços é preciso utilizar um método de custeio. Além de mensuração dos custos, o custeio é uma ferramenta que auxilia a contabilidade de custos na geração de informações que servirão para a tomada de decisões. Conforme Megliorini, a escolha do método a ser utilizado para constar nas demonstrações contábeis deve estar de acordo com os objetivos estabelecidos pela empresa e atender às exigências da legislação, mas se for utilizado somente para

tomada de decisões gerenciais da empresa, pode ser utilizado qualquer um dos métodos (MEGLIORINI, 2012).

As empresas cada vez mais se preocupam em aperfeiçoar seus fatores de produção, utilizando sistemas de informações gerenciais e procedimentos que contribuam para a qualidade e a continuidade no mercado. Nesse sentido, ter as informações corretas sobre os custos influencia significativamente na tomada de decisões; na formação de preços; a colocação de novos produtos e abandono de produtos obsoletos. Por esse motivo, Wernke ressalta a importância do método de custeio na contabilidade de custos:

[...] Para tanto, torna-se necessário um sistema de custos que consiga mensurar e alocar os custos aos produtos da forma mais adequada possível. Ou seja, calcular o custo total de cada produto, assumindo este custo total como resultante da soma dos custos variáveis aos custos fixos (ou a soma dos custos diretos aos custos indiretos). (WERNKE, 2008, p. 20).

Conhecendo a importância dos métodos de custeio para o controle e a tomada de decisões da empresa, é preciso que os gestores analisem qual será o método mais adequado de acordo com os objetivos e os resultados financeiros por eles esperado. Conforme Bornia, utilizando-se do método adequado será possível conhecer as variações e/ou problemas que ocorrem no processo produtivo e conseqüentemente encontrar as soluções para estes problemas (BORNIA, 2010).

Existem diferentes métodos de custeio, os mais utilizados são: custeio por absorção e custeio variável. O método de custeio por absorção segundo Viceconti e Neves “consiste na apropriação de todos os custos (sejam eles fixos ou variáveis) à produção do período. Os gastos não fabris (despesas) são excluídos.” As despesas não são apropriadas aos produtos e sim lançadas na demonstração de resultados do exercício, pois estão relacionadas a administração da empresa e a geração de receitas (VICECONTI; NEVES, 2013, p. 24).

Em relação a importância, Wernke afirma, que este método por absorção, por ser permitido pela legislação é o mais utilizado para finalidades contábeis. Mas, em termos gerenciais é apontada desvantagens em razão dos rateios dos custos aos produtos, cujos critérios não são tão objetivos e podem distorcer os resultados, penalizando alguns produtos e beneficiando outros (WERNKE, 2008).

No método de custeio variável Bornia define que “apenas os custos variáveis (diretos ou indiretos) são relacionados aos produtos, sendo os custos fixos

considerados como custos do período.” (BORNIA, 2010, p. 35). Além disso, Borna evidencia que este método está relacionado com a utilização de custos para o apoio nas decisões gerenciais e de quanto produzir de cada produto para tirar o máximo proveito da situação (BORNIA, 2010).

Devido as dificuldades encontradas no custeio por absorção para apropriar os custos fixos aos produtos e de não trazer informações gerenciais, criou-se o custeio variável, onde deixou-se de apropriar os custos fixos aos produtos e sim trata-los como despesas, em vista disto Martins define.

Pela própria natureza dos custos fixos (invariabilidade), arbitrariedade em seu rateio e variação por unidade em função de oscilações do volume global, e por propiciar valores de lucro não muito úteis para fins decisórias, criou-se um critério alternativo ao Custeio por Absorção. Trata-se do Custeio Variável (ou direto), em que só são agregados aos produtos seus custos variáveis, considerando-se os custos fixos como fossem despesas. (MARTINS, 2010, p.204).

Referente as vantagens do custeio variável, Viceconti e Neves afirmam que este método impede que aumentos de produção que não correspondem a aumento de vendas distorçam o resultado e é o método indicado para a tomada de decisões. Mas, como desvantagem “fere os princípios contábeis da Realização, Competência e Confrontação, porque os custos fixos são reconhecidos como despesas mesmo que nem todos os produtos fabricados tenham sido vendidos.” (VICECONTI; NEVES, 2013, p.134).

Compreende-se que o custeio variável é um método mais moderno com o foco no auxílio gerencial para a tomada de decisões internas da empresa e não atende as especificações fiscais ao contrário do método de absorção. Por não ser aceito pela legislação fiscal as empresas podem utilizá-lo internamente e no final do período fazer ajustes nas demonstrações. Também, não utiliza rateios e os custos fixos possuem o mesmo tratamento das despesas fixas que são alocadas diretamente no resultado do período.

1.3 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Todas as transações entre empresa e seus consumidores precisa de um preço, para defini-lo está se tornando cada vez mais difícil, devido ao atual modelo de mercado competitivo e com frequentes mudanças. Conforme Megliorini, mesmo o

gestor escolhendo o método de custeio adequado para calcular os custos dos produtos, no momento de determinar o preço ele se depara com outros desafios relacionados a aspectos que fogem ao controle da empresa e que envolvem muito mais que simplesmente efetuar cálculos (MEGLIORINI, 2012).

Para Viceconti e Neves, a fixação do preço de venda “deverão considerar vários fatores entre outros: Características da demanda do produto; Existência ou não de concorrentes; Previsibilidade do comportamento dos concorrentes; e Existência ou não de acordo com os concorrentes.” (VICECONTI; NEVES, 2013, p. 169).

Além destes vários fatores, há dois que são fundamentais para a formação de preços: custos e valores. Onde os custos referem-se aos gastos incorridos pela empresa para poder ofertar o produto ou serviço e os valores representam os aspectos desejados pelos clientes e ou/ mercado consumidor. Bruni define que o preço estará limitado entre o custo e o valor. “Da diferença entre o preço e custo, decorre o lucro – desejado pelas empresas. Da diferença entre o valor percebido e o preço, decorrem os benefícios extras – desejados pelo mercado.” (BRUNI, 2008, p. 260).

Além de considerar os custos e despesas que já tiveram seus conceitos explicados nos títulos anteriores, o preço de venda deve conter uma margem de lucro que consiste basicamente, na diferença entre a receita das vendas e os seus custos e despesas. Em geral, as empresas usam um percentual de margem de lucro desejado sobre o preço de venda. Segundo Ribeiro, “a margem de lucro deve ser suficiente para proporcionar aos proprietários tanto o retorno do capital investido quanto a remuneração desse capital em proporções iguais ou superiores aos juros praticados no mercado.” (RIBEIRO, 2009, p. 507).

Considerando todos os fatores que influenciam na gestão de custos e formação de preços, destaca-se a importância de determinar o melhor preço de venda, que seja adequado para a empresa trazendo resultados e lucros esperados e que também seja adequado para o mercado, tanto para o cliente e se comparado aos preços dos concorrentes, pois definir preços inadequados pode trazer prejuízos para o futuro da empresa. Bruni complementa, “que a formação de preços representa uma das mais importantes e nobres atividades empresariais. A definição equivocada do preço pode arruinar um negócio.” (BRUNI, 2008, p. 257).

Para a formação de preços as empresas utilizam diferentes métodos de cálculos, o ponto de partida é o custo, e sobre este custo é agregado uma margem que neste caso é chamada markup, que deve cobrir os gastos que não estão incluídos

no custo, como tributos, comissões e lucro. De acordo com Ribeiro, a taxa de marcação geralmente expressa em índice ou percentual, é aplicada ao custo unitário de um produto que resultará no preço de venda. Para o cálculo deve ser incluído tudo que se pretende cobrar no preço, como as despesas variáveis, as despesas e custos fixos, bem como a margem de lucro e só não é incluído o próprio custo de fabricação do produto (RIBEIRO, 2009). Para complementar a compreensão sobre o markup, apresenta-se o conceito apontado por Wernke.

A taxa de marcação ou mark-up é um índice aplicado sobre o custo de um bem ou serviço para a formação do preço de venda. Tem por finalidade cobrir os fatores, como tributação sobre vendas (ICMS, IPI, PIS, COFINS ou Simples), percentuais incidentes sobre o preço de venda (comissões sobre vendas, franquias, comissão da administradora do cartão de crédito etc.), despesas administrativas fixas, despesas de vendas fixas, custos indiretos de produção fixos e margem de lucro. (WERNKE, 2008, p.130).

Como Wernke explica, o percentual de margem de lucro pode variar e ser diferente até mesmo entre empresas do mesmo segmento, isso ocorre porque a margem depende de inúmeros fatores. Quanto as modalidades de taxa de marcação, existem duas formas, markup divisor e markup multiplicador. As duas formas chegarão ao mesmo resultado, ou seja, o preço de venda será o mesmo. As fórmulas utilizadas para as duas modalidades é representada na ilustração 2:

MARKUP MULTIPLICADOR	MARKUP DIVISOR
$100 / (100\% - \%DV + \%CF + \%DF + \%ML)$	$1 - (\%DV + \%CF + \%DF + \%ML/100)$
Legenda: DV - Despesas Variáveis (comissões sobre venda e tributos sobre vendas e lucro); CF e DF - Custos e despesas fixos; ML - Margem de lucro	

Ilustração 2: Fórmulas das taxas de marcação

Fonte: Adaptado de RIBEIRO (2009).

Conforme as fórmulas definidas por Ribeiro na ilustração 2, para o cálculo do markup multiplicador divide-se 100 da diferença de porcentagem encontrada na subtração de 100% menos as porcentagens referentes aos custos e despesas fixas, tributos sobre vendas e sobre o lucro e também a porcentagem de margem de lucro. O resultado encontrado multiplica-se pelo custo unitário para chegar no preço de venda unitário. Já pelo markup divisor o total encontrado pela soma das porcentagens referente aos custos e despesas fixas, tributos sobre vendas e sobre o lucro e também a porcentagem de margem de lucro pode ser dividida diretamente por 100 e o

resultado encontrado deve ser subtraído por 1. Então, para chegar no preço de venda o custo unitário deve ser dividido pelo resultado encontrado (RIBEIRO, 2009).

O processo de cálculo do preço de venda utilizando a taxa de marcação não é difícil, por ser uma técnica de precificação simples, baseado em um índice multiplicador ou divisor, é prático e por isso bastante utilizado. Para o cálculo, basta apurar os valores de custos, despesas, impostos, analisar qual é a melhor margem de lucro de acordo com o mercado e com o objetivo da empresa e então repetir para cada um dos produtos ou serviços disponíveis na empresa.

1.4 ANÁLISE DE CUSTO-VOLUME-LUCRO

Com as crescentes mudanças de preços no mercado os gestores precisam conhecer a situação de sua empresa para tomar decisões estratégicas e adaptar-se as mudanças. Conforme Viceconti e Neves a análise CVL é uma ferramenta utilizada “[...] para projetar o lucro que seria obtido a diversos níveis possíveis de produção e vendas, bem como para analisar o impacto sobre o lucro de modificações no preço de venda, nos custos ou em ambos.” (VICECONTI; NEVES, 2013, p.138).

Diante disso, entende-se que a contabilidade de custos fornece as informações para a análise CVL que através de cálculos demonstra as possíveis variações no lucro se acontecer mudanças nos custos, volumes de venda e preços de venda, em conseqüente Wernke fundamenta.

Custo, preço e volume são os fatores considerados no planejamento e na análise da variação do lucro. O preço de venda geralmente é de controle limitado, mas custo e volume possuem elementos mais controláveis. As decisões gerenciais requerem uma análise cuidadosa do comportamento de custos e lucros em função das expectativas do volume de vendas. No curto prazo (menos que um ano), a maioria dos custos e preços dos produtos da empresa podem ser determinados. A principal incerteza não está relacionada com custos e preços dos produtos, mas com a quantidade que irá ser vendida. A análise de custo/volume/lucro aponta os efeitos das mudanças nos volumes de vendas na lucratividade da organização. (WERNKE, 2008, p. 42).

Sabendo a importância da análise CVL para as decisões gerenciais, precisamos conhecer os indicadores envolvidos na análise, que são: margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança. Segundo Ribeiro, a margem de contribuição representa o quanto de lucro da venda de cada produto contribuirá para empresa cobrir os custos fixos/indiretos, as despesas totais e formar o lucro. Ela

é dividida em unitária e total, a margem de contribuição unitária é a diferença entre o preço de venda unitário e os custos diretos/variáveis unitário e a margem de contribuição total é a diferença entre a receita bruta total e o total de custos diretos/variáveis incorridos na fabricação de determinado produto (RIBEIRO, 2009).

Conforme Wernke, o ponto de equilíbrio é uma equação que os gestores utilizam para saber qual deve ser o volume de venda para pagar seus custos totais e não ter lucro e nem prejuízo. Dependendo da necessidade da empresa o ponto de equilíbrio pode ser adaptado e ser calculado em valor ou em unidades e desta forma ter denominações distintas, como, ponto de equilíbrio contábil, econômico e financeiro (WERNKE, 2008). A seguir, a ilustração 3 apresenta os três métodos de cálculos do ponto de equilíbrio.

CONTÁBIL	ECONÔMICO	FINANCEIRO
$PEC = CDFT/MCU$	$PEE = CDFT + ML/MCU$	$PEF = CDFT - CDNf/MCU$
Legenda: CDFT - Custos e despesas fixos totais; MCU - Margem de contribuição unitária; ML - Margem de lucro; CDNF - Custos e despesas não-financeiros (exemplo: depreciação)		

Ilustração 3: Fórmula do ponto de equilíbrio contábil, econômico e financeiro

Fonte: Adaptado de RIBEIRO (2009).

Em sequência, Bornia afirma que margem de segurança é a receita de vendas excedente da receita de venda no ponto de equilíbrio, ou seja, este excedente representa o quanto as vendas podem baixar sem que haja prejuízo. É geralmente utilizada em percentual com a fórmula $MS (\%) = \text{vendas} - PE / \text{vendas}$ (BORNIA, 2009).

Wernke acrescenta que além do percentual a margem de segurança pode ser expressa em valor pelo cálculo: vendas efetivas (R\$) menos vendas no ponto de equilíbrio (R\$). Também, pode ser expressa em unidades pela fórmula: vendas efetivas em unidades menos vendas em unidades no ponto de equilíbrio (WERNKE, 2008).

Constata-se, que os gestores terão vantagens gerenciais se mantiverem os indicadores da análise CVL atualizados, com isso poderão planejar e projetar novos cenários, identificar possíveis mudanças e estarem preparados estrategicamente para o momento que o resultado não for conforme o que foi planejado.

1.5 ESTUDOS RELACIONADOS

É possível mencionar outras pesquisas realizadas com o mesmo tema deste

artigo, onde os estudos, análises e resultados serão relacionados e destacados os pontos importantes voltados para a gestão de custos e formação do preço de venda.

O estudo de Campos teve como objetivo identificar o nível de intensidade com que as indústrias de móveis, da região noroeste do estado do Paraná, utilizam as informações de custos para auxiliar no processo de tomada de decisões e controle. Com base em uma amostra de 40% das indústrias de móveis da região concluiu que as mesmas possuem sistemas de custeio para apurar os custos de seus produtos, mas os gestores fazem pouco uso das informações produzidas por estes sistemas no processo de tomada de decisões e, isso, poderia ser um grande diferencial no processo de gestão de suas empresas (CAMPOS, 2015).

No estudo de Giusti e Borinelli o objetivo foi comparar os resultados entre o que indústria metalúrgica analisada pratica, com o recálculo do preço baseado no custeio variável atrelado ao conceito markup. Foi possível verificar que enquanto a empresa repassa 61% de markup para seus produtos, a metodologia recomenda que deveria repassar 74% para cobrir os custos e despesas atrelados ao produto. Esta diferença de 13% tem forte impacto nos resultados, demonstra que o preço é insuficiente para cobrir custos, despesas e obter o lucro desejado e ainda contribuiu para a sequência negativa que a empresa havia apresentado (GIUSTI; BORINELLI, 2018).

Já no estudo de Mieth verificou-se que a empresa de serraria estudada pratica os preços impostos pelo mercado, sem analisar o que ocorre no seu processo produtivo e não atinge o lucro desejado. Destacando a importância da gestão estratégica de custos para identificar onde estão as oportunidades de redução dos custos, os possíveis ganhos de competitividade, a necessidade de mudança e auxílio na tomada de decisões. Também, observou-se no estudo que a maioria das micro e pequenas empresas não possuem departamentos ou profissionais especializados em cada área para tomada de decisões, com isso os administradores precisam dedicar-se mais para conhecer o processo produtivo e administrativo para definir a gestão estratégica de sua empresa (MIETH, 2016).

E para finalizar o estudo de Rosa identificou que muitos gestores das indústrias da cidade de São Luiz Gonzaga/RS compreendem a importância da gestão estratégica de custos, mas que a maioria acaba usando o preço baseado no praticado pelo mercado, muitos tomando como referência somente o custo de mercadoria. Também, a margem de contribuição unitária e total são utilizadas pelas empresas para conhecer o retorno de cada produto, entretanto, de acordo com o analisado, muitas

indústrias não desenvolvem os cálculos corretos com os dados necessários e acabam gerando uma margem duvidosa para pagar os custos e gerar lucro (ROSA, 2018).

2 METODOLOGIA

A categorização da pesquisa faz com que o estudo seja planejado, classificado e organizado, onde é definido o tipo de pesquisa que será utilizado conforme o tema já definido. Do ponto de vista da natureza, neste estudo a pesquisa caracteriza-se como aplicada, que de acordo com Vianna, “o objetivo da pesquisa aplicada é utilizar os resultados dos estudos na solução de problemas, e é uma pesquisa com fins práticos, de aplicação, geralmente imediata, dos resultados obtidos para a resolução de problemas da realidade.” (VIANNA, 2001, p.119).

Em relação a forma de abordagem ao problema, a pesquisa pode ser qualitativa ou quantitativa, e neste estudo pode-se considerar as duas formas, pois é abordado as informações numéricas que serão trabalhadas a partir de procedimentos estatísticos de acordo com cada situação. Também, contém a parte descritiva da pesquisa, onde são relatados dados, buscando identificar informações e relações necessárias à compreensão da realidade da empresa estudada (VIANNA, 2001).

Quanto aos objetivos pode-se considerar que o estudo envolve uma pesquisa exploratória a fim de conhecer a empresa e o problema proposto, pois envolve levantamento bibliográfico e entrevista com o empresário. Segundo Gil, “as pesquisas exploratórias têm como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torna-lo mais explícito ou a construir hipóteses.” (GIL, 2010, p.27).

E pode-se considerar o estudo como uma pesquisa descritiva, pois têm como “objetivo a descrição das características de determinada população. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis.” Ou seja, esta pesquisa tem o propósito de relatar as características da empresa através de coleta e análise dos dados e observação de processos. (GIL, 2010, p.27).

Tratando dos procedimentos técnicos, contém a pesquisa bibliográfica através de livros e artigos para definir conceitos do referencial teórico. Pesquisa documental por meio de análise de tabelas, notas fiscais e anotações dispostas pelo empresário, a fim de conhecer a contabilidade da empresa. E estudo de caso, onde é realizada uma pesquisa mais aprofundada baseado em uma única empresa, onde se busca o amplo conhecimento e as soluções para o problema do estudo.

A geração de dados para este estudo de caso foi realizada mediante entrevista guiada com o empresário por meio de uma sequência de questões definidas e separadas em blocos baseados no problema e nos objetivos específicos. As questões utilizadas na coleta de dados buscam conhecer a história e o desenvolvimento da empresa; produtos fabricados; custos e despesas; os bens que compõem o imobilizado; as metodologias de gestão e controle dos custos; preço de venda e demais informações necessárias no decorrer do estudo. Também, foi utilizada a técnica de observação espontânea para conhecer e entender os principais fatos que ocorreram na empresa no período de abril, maio e junho de 2018.

Para conduzir o processo de análise e interpretação dos dados se inicia com a análise das informações e documentos coletados na entrevista, em sequência, codifica-se estes dados, assim possibilitando que os mesmos possam ser categorizados, comparados e ganhar significado ao longo do estudo. A exibição dos dados é constituída por representações gráficas e tabelas com os tópicos-chaves que possibilitam rapidamente as comparações entre as informações e dando continuidade à elaboração de um texto discursivo. Por fim, é feita a triangulação, que consiste em comparar os dados e resultados encontrados com as teorias já estudadas, com o propósito de assegurar maior credibilidade ao estudo.

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Conforme o objetivo deste estudo buscou-se identificar as práticas de gestão de custos e formação do preço de venda mais adequadas para o desenvolvimento e lucratividade, para isso foi necessário conhecer a empresa estudada; contabilizar os gastos; formar o preço de venda e realizar a análise custo-volume-lucro.

3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

A empresa estudada é do ramo de funilaria e produção de artefatos estampados de metal, iniciou suas atividades em 2007 com apenas o proprietário trabalhando e até o momento não possui funcionários. Localiza-se no centro do município de Santo Cristo-RS e está cadastrada quanto natureza jurídica como Empresário Individual e quanto enquadramento tributário está como

Microempreendedor Individual (MEI). O proprietário é do gênero masculino, casado, 43 anos e possui o ensino fundamental completo.

A produção iniciou com apenas duas máquinas, produzindo principalmente calhas e algerosas, após 2009 passou a investir em novas máquinas e produzir novos produtos, como revestimentos; canos para fogões a lenha; churrasqueira portátil; tachos e demais produtos de chapas de aluzinco e/ou chapas galvanizadas.

Na entrevista o empresário afirmou que o imobilizado é composto por máquinas, ferramentas e um veículo, as máquinas mais usadas são: dobradeira, calandra e a guilhotina facão, que são manuais, necessitam de pouca manutenção e tem alta durabilidade e a solda ponto que trabalha com energia elétrica. Além do veículo Fiat Uno que é utilizado para ir até o cliente entregar e instalar os produtos. Na ilustração 4 é apresentado os valores dos bens e suas depreciações.

Bens	Valor do bem (R\$)	Depreciação anual (%)	Depreciação do trimestre (R\$)
Dobradeira de 2 metros	8.000,00	10	200,00
Veículo (Uno Mili CS 1.3, 1991)	3.000,00	20	150,00
Dobradeira calandra de enrolar	3.000,00	10	75,00
Solda ponto	2.500,00	10	62,50
Facão Guilhotina	2.000,00	10	50,00
TOTAL	21.330,00		537,50

Ilustração 4: Imobilizado e depreciação dos meses de abril, maio e junho de 2018
Fonte: Produção dos pesquisadores

As taxas de depreciação anuais utilizadas na ilustração 4 são definidas pela Receita Federal. Também, a empresa possui vários tipos de ferramentas como por exemplo, jogos de chaves, alicates, martelos e furadeiras que não constam na ilustração pois são de pequeno valor. Conforme Ribeiro (2009) no referencial teórico, a depreciação é um custo não-financeiro, ou seja, é deduzido da receita, mas não é desembolsado, constituindo assim uma reserva para ser usada na troca do bem futuramente.

O controle do estoque de matéria prima, conforme relato do empresário, é realizado manualmente sem auxílio de sistemas informatizados. As matérias primas que são necessárias para a produção da empresa estudada e que são classificadas como custo variável e direto é basicamente chapa de aluzinco ou galvanizada; parafusos; buchas e colas. Este cenário pode ser relacionado com o estudo de Mieth (2016) onde observaram que os administradores das pequenas empresas por possuírem poucos ou nenhum funcionário para auxiliar no controle e tomada de

decisão, precisam de ainda mais dedicação para a gestão estratégica de sua empresa.

Também, conforme exposto pelo empresário, trabalhando sozinho e com pouca variedade de produtos, afirma que consegue controlar sua demanda de trabalho e a necessidade de realizar novas compras de materiais. O material que demanda um desembolso maior é a chapa de aluzinco, que pelo seu custo-benefício é comprada em bobina de 1,2x30 metros e sempre no mesmo fornecedor.

3.2 APURAÇÃO DOS GASTOS DE FABRICAÇÃO

Através de dados coletados com o empresário da empresa estudada foi possível construir planilhas de classificação dos gastos; quantidades de produtos fabricados e vendidos; preço de venda praticado e demais dados referente aos meses abril, maio e junho de 2018. A partir destes dados, será possível calcular um novo preço de venda e comparar com o preço aplicado, buscando trazer maior lucratividade e melhorias na gestão de custos.

Com o relato da entrevista e as anotações fornecidas pelo empresário foi definido que os produtos vendidos nos meses de abril, maio e junho de 2018 foram: calha; revestimento; cano para fogão a lenha; algerosa; chapéu; curva; forma; tampa; tacho; colarinho; caixa de entrada de luz e telha. Com isso, foi possível somar os totais de venda de cada produto, comparar com o faturamento do trimestre e resultar nas porcentagens de venda, apresentados na ilustração 5.

Produtos	Metros	Total (R\$)	% de venda
Calha	454,84	15.919,25	57,5
Cano	114,66	2.866,50	10,4
Revestimento	153,84	5.015,00	18,1
Outros produtos		3.867,50	14,0
FATURAMENTO BRUTO TOTAL		27.668,25	100

Ilustração 5: Valores e porcentagens de venda do segundo trimestre de 2018
Fonte: Produção dos pesquisadores

De acordo com o resultado apresentado na ilustração 5 os produtos mais vendidos foram calha, cano e revestimento, que terão seus gastos de fabricação detalhados no decorrer do estudo. Comparando com as vendas dos trimestres anteriores, relatadas pelo empresário, a calhas e revestimento continuam sendo os mais vendidos, já o cano de fogão que anteriormente tinham pouca representatividade

tiveram crescimento nas vendas, muito provavelmente pelos preparativos para a chegada do inverno. Os outros produtos são aqueles que se avaliados individualmente tem valores baixos e/ou não tiveram venda em todos os três meses estudados.

Definido os três produtos mais vendidos no trimestre, que são calha, cano e revestimento, parte-se para o cálculo do custo direto de fabricação por metro de cada um destes produtos. Corroborando com o referencial teórico, Viceconti e Neves (2013) afirmam que os custos diretos podem ser apropriados diretamente aos produtos, pois é possível mensurar o consumo de cada material para a fabricação de cada produto.

As quantidades e preços de cada material necessário para fabricar os três produtos citados, foram detalhados pelo empresário no ato da entrevista e também baseados nas notas fiscais de compra. A ilustração 6 apresenta o custo unitário por metro, os metros fabricados e o custo total de fabricação dos três produtos mais vendidos nos meses de abril, maio e junho de 2018.

CALHA			
Materiais	Quant.	R\$/unid.	Total (R\$)
Chapa aluzinco	1	7,17	7,17
Grampo	1	0,80	0,80
Rebite	5	0,60	3,00
Parafuso	3	0,10	0,30
Cola		0,20	0,20
Custo unitário por metro (R\$)			11,47
Metros fabricados no trimestre			454,84
Custo total de fabricação (R\$)			5.216,97
CANO			
Chapa galvanizada	1	11,83	11,83
Custo unitário por metro (R\$)			11,83
Metros fabricados no trimestre			114,66
Custo total de fabricação (R\$)			1.356,81
REVESTIMENTO			
Chapa aluzinco	1	9,56	9,56
Rebite	5	0,60	3,00
Parafuso	2	0,50	1,00
Custo unitário por metro (R\$)			13,56
Metros fabricados no trimestre			153,84
Custo total de fabricação (R\$)			2.085,40

Ilustração 6: Custo diretos por metro fabricado

Fonte: Produção dos pesquisadores

O custo por metro da chapa de aluzinco exposto na ilustração 6 foi resultante do valor da bobina de 1,2x30 metros dividido por 120 metros lineares que é a quantidade em metros a qual se consegue fabricar com esta bobina. E, o custo da chapa galvanizada foi realizado o mesmo processo só que com a chapa de 1,2x2

metros dividido por 6 metros lineares, todos estes parâmetros foram definidos pelo empresário.

Outro ponto relevante da entrevista com o empresário é a descrição das características de cada produto. A calha é um produto feito com chapa de aluzinco no formato e tamanho de acordo com a necessidade da obra do cliente, para a montagem e fixação na beirada do telhado precisa de grampos, rebites, parafusos e cola. Ela é utilizada para concentrar a água da chuva que desce pelo telhado e conduzi-la para o tubo de saída e algumas de suas finalidades são diminuir as quedas de água do telhado e transporte para reservatório de aproveitamento de água da chuva.

O cano é produzido somente com dobras e encaixes da chapa galvanizada (própria para resistir a altas temperaturas) e é utilizado para a saída de fumaça de fogões a lenha ou lareiras. Já, o revestimento é feito com chapas de aluzinco no formato e tamanho de acordo com a necessidade da obra do cliente, sua montagem e fixação precisa de rebites e parafusos e é utilizado principalmente nas construções platibanda (muro que esconde o telhado) para revestir e proteger este muro contra infiltrações.

Com o intuito de facilitar o entendimento do formato e/ou utilização dos três produtos listados, a ilustração 7 exhibe imagens dos produtos calha, cano e revestimento fabricados pela funilaria estudada.



Ilustração 7: Fotos de calha, cano e revestimento produzido pela funilaria.

Fonte: Produção dos pesquisadores

Na imagem o produto calha e revestimento já estão instalados na residência do cliente e o produto cano em exposição na empresa. Dando continuidade à apuração dos gastos de fabricação, é preciso conhecer os demais gastos incorridos no período para posteriormente calcular o preço de venda. A ilustração 8 apresenta os custos

indiretos e as despesas totais referente aos meses de abril, maio e junho de 2018, conforme as anotações de controle do empresário.

Custos indiretos	(R\$)	Despesas	(R\$)
Água	90,00	Guia DAS	161,10
Aluguel	1.800,00	Vigilância	75,00
Combustível	740,00	Telefone	134,70
IPTU	112,00	Fiscalização e Vistoria	78,50
IPVA	26,25	Depreciação	537,50
Luz	212,00		
Pró Labore	2.862,00		
TOTAL	5.842,25	TOTAL	986,80
Faturamento Bruto Total	27.668,25	Faturamento Bruto Total	27.668,25
%	21,12	%	3,57

Ilustração 8: Custos indiretos e despesas do segundo trimestre de 2018

Fonte: Produção dos pesquisadores

Conforme ilustração 8, os custos indiretos e as despesas por não ter um critério de consumo específico para cada produto fabricado foi calculada uma porcentagem proporcionalmente sobre o faturamento bruto do trimestre. Deste modo, a porcentagem encontrada será considerada para o cálculo do preço de venda.

3.3 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

A lucratividade é uma variável muito desejada pelas empresas e que demonstra a diferença entre o preço e o custo dos produtos. No referencial teórico, Bruni (2008) destaca a importância para o cálculo de preço de venda, pois um cálculo errado pode arruinar um negócio. Independentemente do método de cálculo utilizado o preço deve cobrir os gastos, gerar o lucro esperado e ser adequado para o mercado, ou seja, adequado para os clientes e se comparados com os preços dos concorrentes.

A empresa estudada não utiliza método específico para a formação do preço de venda, apenas aplica os preços que o empresário considera favorável em questão de cobrir os custos diretos, trazer lucratividade e ser adequado para o mercado. Entretanto, sem saber se realmente este valor cobrado pelos produtos está sendo suficiente para cobrir todos os gastos, que além dos custos diretos de fabricação envolvem os custos indiretos, fixos e as despesas. O estudo de Rosa (2018) tem semelhança com este fato, onde identificou que muitos gestores de indústrias utilizam o preço praticado baseado no mercado ou somente considerando o custo da

mercadoria, não desenvolvem os cálculos corretos e acabam gerando margens duvidosas.

Possuindo todos os gastos categorizados em tabelas, é possível calcular o preço de venda pelo método do markup, considerando a margem de lucro de 40% definida pelo empresário. A ilustração 9 demonstra o cálculo do preço de venda da calha, cano e revestimento pelo markup multiplicador e divisor.

Produto	D (%)	CI (%)	ML (%)	MM 100/(100-D-CI-ML)	MD 100-(D+CI+ML)/100	CD (R\$)	PV (R\$) CD*MM OU CD/MD
Calha	3,57	21,12	40	2,83	0,35	11,47	32,48
Cano	3,57	21,12	40	2,83	0,35	11,83	33,51
Revestimento	3,57	21,12	40	2,83	0,35	13,56	38,38

Legenda: D - Despesa; CI - Custo Indireto; ML - Margem de Lucro; MM - Markup Multiplicador; MD - Markup Divisor; CD - Custo Direto; PV - Preço de Venda

Ilustração 9: Cálculo do preço de venda por metro

Fonte: Produção dos pesquisadores

Para o cálculo do markup, além de utilizar a margem de lucro de 40% foi utilizada as porcentagens de despesas e custos indiretos calculadas anteriormente sobre o faturamento bruto total. No estudo relacionado de Giusti e Borinelli (2018), também foi realizado o recálculo do preço de venda baseado no custeio variável utilizando o markup, verificando que a empresa teve uma considerável diferença de preços impactando no resultado negativo. Neste estudo, a análise dos preços será possível através da ilustração 10, onde apresenta um comparativo entre o preço sugerido no cálculo já exposto na ilustração 9 e o preço que a empresa utilizou no período estudado.

Produto	Preço Sugerido (R\$)	Preço Praticado (R\$)	Diferença (R\$)
Calha	32,48	35,00	2,52
Cano	33,51	25,00	-8,51
Revestimento	38,38	30,00	-8,38

Ilustração 10: Comparativo de preços

Fonte: Produção dos pesquisadores

Pode-se observar que há diferenças entre os preços, a calha que foi o produto mais vendido no período e que tem o menor custo de fabricação está sendo vendido por R\$ 2,52 a mais que o preço sugerido, este resultado indica que o preço praticado pelo empresário está pagando todos os gastos e ainda gerando os 40% de lucro desejado.

Analisando o preço praticado do produto cano verifica-se uma diferença negativa de R\$ 8,51, indicando que o preço praticado pelo empresário não é suficiente para pagar todos os seus gastos de fabricação e ainda gerar lucro. É possível visualizar que o produto cano é o que possui o menor preço praticado e foi o que resultou na maior diferença negativa entre os preços.

No caso do revestimento também há uma diferença negativa de R\$ 8,38 entre o preço praticado e o sugerido, mas conforme o proprietário, esta diferença pode ter ocorrido pelo fato de que o revestimento é um dos produtos que tem mais variações nos tamanhos do corte para a fabricação, por isso pode variar seu preço para cada cliente. Nos meses de abril, maio e junho de 2018 foi considerado o tamanho mais vendido, o corte de 40 centímetros e que felizmente tem o maior aproveitamento da chapa. O preço do revestimento de R\$ 30,00 utilizado no comparativo foi o preço médio de venda praticado pela empresa no período estudado.

Com os preços e custos dos produtos definidos é viável realizar um comparativo entre o lucro atual resultante do trimestre estudado e o lucro fundado considerando o preço sugerido. A ilustração 11 mostra este comparativo.

	Calha			Cano			Revestimento		
	Sugerido	Praticado	Diferença	Sugerido	Praticado	Diferença	Sugerido	Praticado	Diferença
Preço de venda por metro	32,48	35,00	108%	33,51	25,00	75%	38,38	30,00	78%
(-) Custos Variáveis/Diretos	11,47	11,47		11,83	11,83		13,56	13,56	
(=) MC por metro	21,01	23,53	112%	21,68	13,17	61%	24,82	16,44	66%
(-) Custos Fixos/Indiretos(24,68%)	8,02	8,64	108%	8,27	6,17	75%	9,47	7,40	78%
(=) Lucro por metro	12,99	14,89	115%	13,41	7,00	52%	15,35	9,04	59%
(x) Metros vendidos	454,84	454,84		114,66	114,66		153,84	153,84	
(=) Lucro total	5.910,11	6.773,41	115%	1.537,56	802,62	52%	2.361,12	1.390,11	59%
Lucro total com o preço sugerido	↔ 9.808,79								
Lucro total com o preço praticado	↔ 8.966,14								
	↔ 842,65 ≡ 9%								

Ilustração 11: Comparativo de lucro do segundo trimestre de 2018

Fonte: Produção dos pesquisadores

Constata-se que o resultado do segundo trimestre de 2018 passaria de R\$ 8.966,14 para R\$ 9.808,79, representando um pequeno déficit de R\$ 842,65 ou 9% do total do lucro com o preço sugerido. Indicando que poucas mudanças na empresa iriam melhorar ainda mais os resultados.

3.4 ANÁLISE CUSTO-VOLUME-LUCRO

Possuindo todas as informações da contabilidade de custos da empresa é

possível calcular todos os indicadores da análise custo-volume-lucro. Inicialmente, calcular a margem de contribuição, que de acordo com Ribeiro (2009), no referencial teórico, a margem de contribuição representa o quanto do lucro da venda de cada produto após pagar os custos variáveis/diretos contribuirá para empresa cobrir os custos e despesas fixos/indiretos e formar o lucro. A ilustração 12 apresenta um comparativo entre as margens de contribuição unitária e total, calculadas com a receita e o preço de venda sugerido e o praticado dos produtos calha, cano e revestimento referente aos meses de abril, maio e junho de 2018.

	Calha		Cano		Revestimento	
	Preço sugerido	Preço praticado	Preço sugerido	Preço praticado	Preço sugerido	Preço praticado
Preço de venda (R\$)	32,48	35,00	33,51	25,00	38,38	30,00
(-) Custos variáveis/diretos(R\$)	11,47	11,47	11,83	11,83	13,56	13,56
(=) MC unitária (R\$)	21,01	23,53	21,68	13,17	24,82	16,44
Receita de Venda (R\$)	14.773,06	15.919,25	3.842,26	2.866,50	5.904,42	5.015,00
(-) Custos variáveis/diretos(R\$)	5.216,97	5.216,97	1.356,81	1.356,81	2.085,40	2.085,40
(=) MC total (R\$)	9.556,10	10.702,28	2.485,45	1.509,69	3.819,02	2.929,60
Margem de contribuição (%)	64,69	64,23	64,69	52,67	64,68	58,42

Ilustração 12: Margem de contribuição unitária, total e porcentagem (por metro)

Fonte: Produção dos pesquisadores

Nota-se que o comparativo da margem de contribuição do produto calha não há muita diferença, dado que este produto tem a menor diferença entre o preço sugerido e o preço praticado que é de R\$ 2,52. Então, a margem de contribuição encontrada representa 64,69% da receita de venda com o preço sugerido, para o pagamento dos custos e despesas fixos/indiretos e obter lucro o valor é de R\$ 9.556,10 ou R\$ 21,01 por metro. E representa 64,23% da receita de venda com o preço praticado, para o pagamento dos custos e despesas fixos/indiretos o valor é de R\$ 10.702,28 ou R\$ 23,53 por metro.

Visualizando os preços e as margens de contribuição dos três produtos, nota-se que o cano é o produto que possui as maiores diferenças de valores, pois tem o maior custo de produção e o menor preço praticado, resultando em uma margem de contribuição baixa e uma diferença de R\$ 8,38 para a margem de contribuição calculada com o preço sugerido. Este cenário também será evidenciado nos próximos cálculos, onde os indicadores motivarão a realização de mudança no preço do cano.

O produto revestimento também possui uma diferença considerável entre o cenário sugerido e o praticado, diferença de R\$ 8,38, demonstrando que com o preço

sugerido a margem de contribuição do revestimento representaria 64,68% da receita de venda, teria R\$ 3.819,02 ou R\$ 24,82 por metro para pagar seus custos e despesas fixos/indiretos e ainda gerar lucro.

Após ter os valores da margem de contribuição é possível calcular o ponto de equilíbrio contábil, econômico e financeiro, todos calculados conforme orientações dos autores do referencial teórico, o primeiro deles é o ponto de equilíbrio contábil que tem por objetivo demonstrar ao empresário qual deve ser o volume de venda em metros de cada produto para pagar seus custos e não ter lucro e nem prejuízo. O próximo é o ponto de equilíbrio econômico que além dos custos e despesas fixos considera a margem de lucro que se espera ganhar com a produção. E por fim, o ponto de equilíbrio financeiro que considera apenas os custos e despesas fixos de que foram desembolsados excluindo assim a depreciação. A ilustração 13 demonstra os três métodos de cálculo do ponto de equilíbrio dos produtos calha, cano e revestimento.

	Calha		Cano		Revestimento	
	Preço sugerido	Preço praticado	Preço sugerido	Preço praticado	Preço sugerido	Preço praticado
CDFT (R\$)	3.926,70	3.926,70	710,22	710,22	1.236,06	1.236,06
PE Contábil unitário (metros) [CDFT/MCU]	187	167	33	54	50	75
PE Contábil total (R\$) [PECu*PV]	6.070,41	5.840,83	1.097,76	1.348,18	1.911,36	2.255,58
PE Econômico (metros) [CDFT+ML/MCU]	468	438	104	141	145	197
PE Financeiro (metros) [CDFT-Deprec./MCU]	172	154	30	50	46	69
Legenda: [fórmula]; CDFT - Custo e despesas fixos totais; PE - Ponto de Equilíbrio; MCU - Margem de contribuição unitária; PV – Preço de venda; ML – Margem de lucro; Dep. – Depreciação						

Ilustração 13: Ponto de equilíbrio contábil, econômico e financeiro

Fonte: Produção dos pesquisadores

Analisando de uma forma geral os três cálculos de ponto de equilíbrio, os produtos cano e revestimento com seu preço praticado deveriam vender uma quantidade maior em metros do que precisariam vender com o preço sugerido, pois com o preço sugerido a margem de contribuição se torna maior e conseqüente diminui a quantidade de metros de venda. Como visto anteriormente, os produtos cano e revestimento resultaram em um preço sugerido maior do que o praticado. Já o produto calha mostrou um cenário diferente, por ter resultado em um preço praticado favorável as quantidades no ponto de equilíbrio são menores do que se fosse utilizar o preço de venda sugerido.

Considerando o ponto de equilíbrio contábil todas as quantidades demonstraram o nível de vendas em metros de cada produto necessário para pagar

todos os gastos e não gerar lucro e nem prejuízo. O cálculo do ponto de equilíbrio contábil em valor/faturamento foi necessário para a seguinte apuração da margem de segurança.

No âmbito do indicador ponto de equilíbrio econômico destaca-se o aumento nas metragens necessárias em todos os produtos, pois o nível de venda precisa ser maior para obter o lucro mínimo desejado de 40%. Por fim, no ponto de equilíbrio financeiro devido a dedução da depreciação em seu cálculo é possível visualizar que as metragens necessárias diminuiram. Considerando a dedução da depreciação, com o passar do tempo poderá ocasionar a falta de capital para adquirir novas máquinas e/ou equipamentos para a empresa.

Outro indicador importante para as decisões gerenciais e variações de venda é o cálculo da margem de segurança que demonstra o quanto as vendas podem baixar sem que haja prejuízo. A ilustração 14 apresenta a margem de segurança em valor, unidade (metro) e percentual dos produtos calha, cano e revestimento.

	Calha		Cano		Revestimento	
	Preço sugerido	Preço praticado	Preço sugerido	Preço praticado	Preço sugerido	Preço praticado
MS (R\$) [VE - VPE]	8.702,65	10.078,42	2.744,49	1.518,32	3.993,06	2.759,42
MS (metros) [VEu - VPEu]	268	288	82	61	104	79
MS (%) [VE - VPE / VE]	0,59	0,63	0,71	0,53	0,68	0,55
Legenda: [fórmula]; VE – Vendas efetivas; VEu – Vendas efetivas por unidade; VPE – Vendas no ponto de equilíbrio; VPEu - Vendas no ponto de equilíbrio por unidades						

Ilustração 14: Margem de segurança total, unidade (metros) e percentual
Fonte: Produção dos pesquisadores

A margem de segurança de forma geral foi positiva, demonstrando que os produtos estão vendendo acima do seu ponto de equilíbrio e encontram-se na zona de lucro. Quanto maior as margens, melhor para a empresa, como é o caso do produto calha, a margem sendo maior traz mais segurança no resultado se as vendas sofrerem variações negativas. Como exemplo mais próximo do risco, o produto cano em seu preço praticado demonstrou a menor margem de segurança, ou seja, as vendas podem baixar até 61 metros e não ter prejuízo.

O presente estudo pode ser comparado com os estudos relacionados em vários aspectos associados a gestão de custos e preços de venda. Os estudos foram realizados em indústrias de diferentes segmentos e regiões do país, mas todos destacaram a importância da gestão estratégica de custos e a tomada de decisões

gerenciais. Conforme Campos (2015), a utilização de sistemas de custeio no processo de tomada de decisões pode ser um grande diferencial na gestão empresarial.

CONCLUSÃO

Correspondendo com a grande importância de utilizar o planejamento e a gestão de custos nas empresas, de forma a atribuir corretamente os valores dos gastos aos seus respectivos produtos fabricados e a elaboração do preço de venda que ofereça o resultado esperado. O objetivo deste estudo buscou identificar as práticas de gestão de custos e formação do preço de venda mais adequadas para o desenvolvimento e lucratividade.

Para alcançar o objetivo proposto no estudo foi preciso identificar e categorizar as informações necessárias para a contabilidade de custos da empresa estudada. Possuindo estas informações foi possível calcular um novo preço de venda; projetar o novo resultado e analisar todos os indicadores gerenciais que expõem as possíveis variações nas quantidades de venda.

Verificou-se no estudo, que o mercado está cada vez mais competitivo e com frequentes mudanças e que por este motivo os gestores precisam conhecer a situação de sua empresa e estar preparado estrategicamente para possíveis mudanças. E também, precisam ter controle dos gastos para calcular um preço de venda lucrativo e que atenda às necessidades do mercado.

A pesquisa evidenciou que o proprietário controla o estoque e a demanda de trabalho manualmente sem auxílio de sistemas e que os produtos por ele fabricados utilizam mais trabalho manual e gastam poucos materiais. Conforme depoimento do proprietário na entrevista, o faturamento atingido no trimestre estudado foi significativamente bom, mas após o estudo os indicadores revelaram que o resultado projetado poderia proporcionar um retorno ainda mais favorável.

Com a aplicação do controle de custos nos três produtos mais vendidos nos meses de abril, maio e junho de 2018, conclui-se que o produto calha foi o mais vendido dentro dos três produtos e através dos cálculos demonstrou que teve um bom desempenho, pois seu preço praticado superou o preço sugerido em R\$ 2,52, mostrando que conseguiu pagar seus gastos e ainda obter os 40% de lucro desejado.

Os produtos cano e revestimento demonstraram que mesmo vendendo acima do seu ponto de equilíbrio contábil estão com o preço em média de R\$ 8,43 abaixo do

preço sugerido calculado através da taxa markup. Indicando que não estão alcançando o lucro desejado. Diante deste cenário, acredita-se que adotar pequenas mudanças nos preços ou nos gastos levaria a resultados ainda mais positivos.

Portanto, pode-se afirmar que este estudo poderá auxiliar o gestor nas futuras decisões, pois os resultados encontrados nos cálculos de custos; preços e indicadores gerenciais servirão de apoio para o gestor verificar o desempenho e a lucratividade de cada um dos produtos e projetar mudanças. O estudo além de contribuir para a empresa estudada, colabora para o conhecimento dos acadêmicos que podem confirmar na prática as teorias estudadas.

REFERÊNCIAS

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRUNI, Adriano Leal. **A administração de custos, preços e lucros**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CAMPOS, Gervaldo Rodrigues. **Gestão estratégica de custos: a prática das indústrias moveleiras da região noroeste do estado do Paraná**. Revista de Ciências Empresariais UNIPAR, Umuarama, v. 16, n.1, p35-46, jan./jun. 2015. Disponível em: <http://revistas.unipar.br/index.php/empresarial/article/view/5651>. Acesso em: 10 de setembro de 2018.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIUSTI, Jessica Morales; BORINELLI, Márcio Luiz. **Análise dos métodos de precificação de produtos: estudo de caso em uma indústria metalúrgica familiar**. XXV Congresso Brasileiro de Custos. Vitória-ES, 12 a 14 de nov. 2018. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4341>. Acesso em: 10 de setembro de 2018.

MACHADO, Débora Gomes; FIORENTIN, Marlene; SCARPIN, Jorge Eduardo. **Formação de preços: um estudo em empresas do setor metalúrgico do estado de Santa Catarina**. Revista de administração e contabilidade – RAC (CNEC). V. 14, n. 28, 2015. Disponível em: <http://local.cneccsan.edu.br/revista/index.php/rac/article/view/360>. Acesso em: 10 de setembro de 2018.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10^o ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 3. Ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

MIETH, Regina. **Artigo: A relevância da gestão estratégica de custos na formação do preço de produtos**. MBA em finanças e mercados de capitais. Santa Rosa/RS, 2016. Disponível em: <http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/handle/123456789/3963> . Acesso em: 01 de outubro de 2018.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ROSA, Gláucia Barcelos da. Trabalho de Conclusão de Curso: **A utilização das informações gerenciais de custos na gestão das indústrias da cidade de São Luiz Gonzaga/RS**. Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul. Ijuí/RS, 2018. Disponível em: <http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/handle/123456789/5250> . Acesso em: 01 de outubro de 2018

SANTOS, Cleuber Rafael dos Santos; LEAL, Edvalda Araujo Leal; MIRANDA, Gilberto J. MIRANDA, Gilberto J. **A importância da gestão de custos na formação do preço de venda: um estudo de caso em uma indústria química de médio-grande porte**. XIX Congresso Brasileiro de Custos. Bento Gonçalves, RS, Brasil, Nov. 2012. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/200/200>. Acesso em: 24 de agosto de 2018.

VIANNA, Ilca Oliveira de Almeida. **Metodologia do trabalho científico: um enfoque didático da produção científica**. São Paulo: E.P.U., 2001.

VICECONTI, Paulo e NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos**. 11. ed., ver. E atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. 2 eds. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.