

# **Um estudo de caso sobre custos e formação do preço de venda.**

**Última Campos da Silva** (UFV) - iuredaniele@hotmail.com

**Tainá Rodrigues Gomide** (UFV) - tainagomide@yahoo.com.br

**Iure Daniele Silva Rodrigues** (UFV) - silvar.daniele@gmail.com

**Sthéfany Ferreira Alves** (UFV) - sthefany.garibalde@gmail.com

## **Resumo:**

*Considerando a concorrência existente no meio empresarial e a importância que os preços assumem como fator de competitividade, o presente trabalho versa sobre a formação de preço de venda e a importância que a análise dos custos assume nesse processo. A presente pesquisa foi norteadada por um estudo de caso e teve como unidade empírica de análise um laticínios. Reconhecendo a complexidade envolvida no processo de precificação e tendo ciência da importância de uma precificação correta, o presente estudo teve como objetivo principal verificar como o Laticínios em questão utiliza a análise de custos no processo de fixação do preço de venda dos seus produtos. No presente trabalho foi realizada uma pesquisa exclusivamente qualitativa, utilizando como técnica de coleta de dados a entrevista semi-estruturada, análise documental e pesquisa bibliográfica. Após as análises dos dados verificou-se que empresa em questão tem considerável preocupação com a formação dos preços dos seus produtos, entretanto não faz a correta classificação dos custos e despesas incorridas no momento de realizar esse procedimento. Também foi verificado que a mesma não utiliza nenhum método de custeio específico e por isso foi sugerido à adoção de um método de custeio que auxilie na tomada de decisões relacionadas à formação de preços.*

**Palavras-chave:** *Formação de preço de venda, tomada de decisão*

**Área temática:** *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

## **Um estudo de caso sobre custos e formação do preço de venda.**

### **Resumo**

Considerando a concorrência existente no meio empresarial e a importância que os preços assumem como fator de competitividade, o presente trabalho versa sobre a formação de preço de venda e a importância que a análise dos custos assume nesse processo. A presente pesquisa foi norteada por um estudo de caso e teve como unidade empírica de análise um laticínios. Reconhecendo a complexidade envolvida no processo de precificação e tendo ciência da importância de uma precificação correta, o presente estudo teve como objetivo principal verificar como o Laticínios em questão utiliza a análise de custos no processo de fixação do preço de venda dos seus produtos. No presente trabalho foi realizada uma pesquisa exclusivamente qualitativa, utilizando como técnica de coleta de dados a entrevista semi-estruturada, análise documental e pesquisa bibliográfica. Após as análises dos dados verificou-se que empresa em questão tem considerável preocupação com a formação dos preços dos seus produtos, entretanto não faz a correta classificação dos custos e despesas incorridas no momento de realizar esse procedimento. Também foi verificado que a mesma não utiliza nenhum método de custeio específico e por isso foi sugerido à adoção de um método de custeio que auxilie na tomada de decisões relacionadas à formação de preços.

Palavras-chaves: Formação de preço de venda, tomada de decisão.

Área temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

### **1-Introdução**

O contexto atual de mercado se caracteriza por uma constante e crescente competição entre as empresas. Essa concorrência é causada por diversos fatores e está presente na vida das organizações, independentemente do ramo de atividade, da natureza ou tamanho das mesmas. Dessa forma, surge a necessidade destas buscarem adotar estratégias que as diferenciem de suas concorrentes, ou que as deixem pelo menos no mesmo patamar/posição para que consigam permanecer atuantes no mercado. Entre as várias estratégias que podem ser empregadas, uma que certamente tem grande importância está relacionada à política de preços adotada pela empresa.

De forma simplificada, o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae, 2011) define o preço como sendo a quantia em dinheiro que o consumidor paga por um produto e que a empresa recebe em troca da venda desse produto. O Sebrae (2011) destaca que “o preço de venda torna-se tarefa extremamente importante e constitui-se uma das peças fundamentais do planejamento empresarial, pois proporcionará rentabilidade, competitividade, crescimento e retorno do capital investido”. Nesse sentido, defende que o momento da fixação dos preços é crucial para a sobrevivência e prosperidade de um negócio.

A definição de preços de venda é um processo que exige grande atenção por parte das empresas, pois trata-se de um procedimento complexo e que sofre influência de vários elementos.

Diante do contexto apresentado, o presente estudo tem como foco demonstrar a importância que a análise de custos assume no momento da formação de preços de venda e tendo como unidade empírica de análise uma empresa do setor agroindustrial, um laticínios,

assim, buscou-se responder ao seguinte questionamento: Como o Laticínios em questão utiliza a análise de custos no momento da formação do preço de venda de seus produtos?

## **2-Referencial Teórico**

### **2.1 Contabilidade de Custos**

A Contabilidade de Custos é definida por Padoveze (2003) como sendo o segmento da ciência contábil especializado na gestão econômica dos custos e dos preços de venda dos produtos e serviços oferecidos pelas empresas.

Complementarmente, Oliveira e Junior (2000) a descrevem como integrante da contabilidade gerencial, que é voltada para usuários internos da informação contábil. Dessa forma, defendem que a Contabilidade de custos tem como objetivo gerar informações úteis à administração das empresas, em todos os níveis.

Esse segmento ou ramo da contabilidade, de acordo com Padoveze (2003) e Hansem & Mowen (2003), nasceu com a Revolução Industrial, no século XVIII, com o advento das inovações e dos primeiros processos automatizados, quando surgiu a produção em massa, contrapondo-se à produção artesanal, e se desenvolveu em um ambiente caracterizado pelo aumento da mecanização e padronização.

Quanto às funções da Contabilidade de Custos, na concepção de Martins (2010) a mesma possui duas funções relevantes, sendo estas o controle e a ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao controle o autor afirma que a sua principal missão é o fornecimento de dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão, bem como o acompanhamento do que efetivamente aconteceu para comparação com valores anteriormente definidos. Já a segunda função consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes no que dizem respeito a consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção, entre outras.

Após a apresentação da contabilidade de custos, torna-se necessária a exposição de algumas definições do termo “custo” para que se tenha uma visão mais clara das funções desse ramo da Contabilidade e também para que haja uma melhor compreensão do objetivo principal do presente trabalho.

De acordo com Silva e Filho (2000), os custos dizem respeito à remuneração dos fatores de produção, como mão-de-obra, capital, máquinas, instalações, materiais e serviços, utilizados na preparação e execução de um processo produtivo.

Em outras palavras, Dubois, Kulpa e Souza (2009) definem que custo é todo gasto que representa a aquisição de um ou mais bens ou serviços usados na produção de outros bens e/ou serviços, e considerando que o mesmo ocorre somente na atividade produtiva da empresa, esses autores assumem que o mesmo se torna um elemento inerente ao processo de produção.

Finalizando este tópico apresenta-se a definição de Menezes (2009, p. 427) onde ressalta que:

Custo é a soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, a conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade [...]. Assim, custo é o valor gasto com bens e serviços para a produção de outros bens e serviços.

Ainda que o conceito de custo tenha sido apresentado, torna-se indispensável à exposição de outras terminologias relacionadas à Contabilidade de custos. Essa necessidade

se deve ao fato de tais termos serem, muitas vezes, interpretados de forma equivocada ou indistinta. Por isso logo abaixo é apresentado o conceito de tais termos relacionados á Contabilidade de custos:

**Gasto:** são transações financeiras nas quais a empresa utiliza recursos ou adquire uma dívida, obtendo em troca algum bem ou serviço Wernke (2004). Assim conceito de gasto pode englobar os sacrifícios necessários a uma empresa para a aquisição de bens e serviços.

**Despesas:** os gastos não relacionados à produção. De acordo com Padoveze (2003) despesas estão relacionadas às áreas comerciais e administrativas da empresa e representam gastos necessários para a venda e distribuição dos produtos.

**Investimentos:** representam os gastos decorrentes da aquisição de bens que serão estocados pela empresa até que sejam utilizados ou consumidos (Dubois, Kulpa e Souza, 2009).

**Insumos:** elementos utilizados no processo produtivo e que são incorporados, direta ou indiretamente, ao produto final. Padoveze (2003) se refere a insumo como uma terminologia específica para o setor produtivo ou industrial.

**Perdas:** são fatos inesperados, tais como incêndios, inundações, furtos, problemas com equipamentos, erros de fabricação, ente outros; que ocorrem em situações anormais e que fogem à normalidade das operações da empresa (Padoveze, 2003). Assim, são não-operacionais e não devem fazer parte do custo dos produtos.

**Desperdícios:** são custos e despesas utilizados de forma ineficiente e que podem fazer parte do custo dos produtos. Wernke (2004) considera como desperdício todas as atividades que não agregam valor e que resultam em gasto de tempo, dinheiro, recursos sem lucro e que adicionam custos desnecessários aos produtos.

### 2.1.1 Classificações dos Custos

No que tange a classificação de custos, Wernke (2004) menciona que entre as diversas classificações existentes na literatura contábil, as de maior aplicabilidade gerencial são as que segregam custos quanto à tomada de decisões, sendo classificados como relevantes e não relevantes, quanto à identificação, como custos diretos e indiretos e quanto ao volume produzido podendo ser os custos classificados como variáveis ou fixos. Esse autor define os custos relevantes como sendo aqueles que se alteram dependendo da decisão tomada e que são considerados como subsídio no processo de tomada de decisão, enquanto os custos não relevantes são aqueles que independem da decisão tomada e que não precisam ser considerados nesse processo.

No que diz respeito aos custos diretos Wernke (2004) e Dubois, Kulpa e Souza (2009) os definem como sendo os gastos facilmente apropriáveis às unidades produzidas, ou seja, podem ser identificados como pertencentes a determinado produto sem a necessidade de rateio (artifício usado para distribuir os custos que não se pode determinar com objetividade e segurança a quais produtos se referem). De maneira oposta os custos indiretos são os gastos que não podem ser alocados de forma objetiva ou direta aos produtos ou serviços. São de difícil mensuração e apropriação havendo assim a necessidade de utilização de critérios de rateio para apropriação dos mesmos.

A classificação dos custos em variáveis e fixos como mencionado anteriormente, é dada em função do volume de produção e isso se explica pelo fato dos custos apresentarem ou não valores variáveis frente a mudanças no nível de produção da empresa. Os autores Bruni e Famá (2004, p.32) classificam os custos fixos como “custos que, em determinado período de tempo e em certa capacidade instalada, não variam, qualquer que seja o volume de atividade da empresa”. Assim mesmo que não se produza nada esses custos existirão.

Diferentemente dos custos fixos os custos variáveis dependem das atividades da empresa para existirem, pois os mesmos respondem ao volume de produção da empresa

aumentando ou diminuindo em função de aumentos ou reduções no nível de atividade do negócio, conforme apresentado por Jiambalvo (2002).

### 2.1.2 Métodos de Custeio

“Método de custeio é o fundamento da Contabilidade de Custos ligado à decisão de como deve ser mensurado os custos dos produtos”. (PADOVEZE, 2005, p. 324). Através dos métodos de custeio é feita a alocação de todos os gastos classificados como custos aos produtos elaborados.

Todos os métodos de custeio têm como objetivo determinar o custo unitário de cada bem ou serviço produzido por uma empresa. Essa determinação se faz através da atribuição dos gastos apresentados pela organização a cada um dos bens ou serviços produzidos. Entretanto, apesar de todos os métodos terem um único objetivo, a sistemática adotada por cada um, para a determinação do custo, é diferente (DUBOIS, KULPA e SOUZA, 2009).

Assim como outros autores, Dubois, Kulpa e Souza (2009) destacam os seguintes métodos de custeamento como os mais importantes ou mais utilizados pelas empresas:

**Custeio por absorção:** é aquele que faz debitar ao custo dos produtos todos os custos relacionados à área de produção, sejam eles diretos, indiretos, fixos ou variáveis (Leone, 2000).

**Custeio variável:** pode ser definido como aquele no qual os custos fixos são tratados no resultado como se fossem despesas do período, enquanto os custos e despesas variáveis são elementos fundamentais para a obtenção da Margem de Contribuição (MgC). Dessa forma são atribuídos aos produtos apenas os elementos variáveis (Dubois, Kulpa e Souza, 2009).

**Custo-padrão:** indica qual deve ser o custo, ou o preço de compra, do insumo e as quantidades, que depois serão comparadas com o preço e consumo realizado (. Esse método “é uma forma das empresas controlarem os custos de suas operações e atividades, quando utilizadas como metas para a avaliação de seu desempenho” Marquesini *et al.* 2006, p.3).

**Custeio ABC:** esse método se fundamenta na ideia de que direcionadores de custos é que vinculam, de forma direta, as atividades executadas aos produtos fabricados. Através desses direcionadores é possível medir o consumo médio ocorrido, em cada atividade, pelos vários produtos. Assim, os custos das atividades são atribuídos aos produtos, na proporção do consumo que os produtos exercem, em média, sobre as atividades (Atkinson *et al.* 2000 apud WERNKE, 2004).

## 2.2 Formação do Preço de Venda

Preços, na definição de Bruni e Famá (2004, p.21) “correspondem à importância recebida pelas entidades em decorrência da oferta de seus produtos e serviços”. Sendo que esse valor recebido deve ser suficiente para cobrir todos os custos incorridos e ainda fornecer lucro para entidade. No que diz respeito à formação de preços, Bruni (2006) afirma que representa uma das mais importantes, nobres e desafiadoras atividades de uma empresa, e que um negócio pode ser arruinado caso haja uma definição equivocada do preço.

O Instituto de Estudos Financeiros (IEF) define a formação de preços como um processo naturalmente abrangente e complexo, sendo dessa forma bastante desafiador. O fato de não reconhecer ou aceitar esse processo dessa forma, conduz habitualmente a decisões erradas no momento da formação de preços.

Na visão de Callado *et al.*(2006, p.5) “os preços devem considerar a capacidade produtiva da empresa, pois preços baixos tendem a aumentar as vendas, podendo ocasionar problemas quanto à qualidade do atendimento e prazo de entrega”. Por outro lado, se os preços forem elevados as vendas reduzirão causando ociosidade na estrutura produtiva e de pessoal, o que significa que além da ociosidade há desperdício operacional.

Todavia, conforme exaltado por Czesnat, Quintas e Scarpan (2009), a empresa define o preço final de seu produto analisando as variáveis internas e externas, entretanto a forma de

análise e a maneira como vai ser feita a determinação do preço final do produto depende do tipo da empresa e do objetivo que a organização busca dentro do mercado em que atua.

### **2.2.1 A Relevância dos Custos na Formação do Preço de Venda**

Para Oliveira e Junior (2000, p. 220), “o preço obtido a partir do custo é uma referência valiosa para comparar com o preço de mercado e determinar a conveniência ou não de vender o produto pelo preço que o mercado estiver disposto a pagar”. Os autores ressaltam que essa comparação permite a tomada de decisão quanto à futura produção ou não de determinado produto, tendo em vista que é possível apurar um custo estimado antes do início da produção.

Entre as situações que podem exigir a utilização dos custos para formação do preço de venda, Padoveze (2009) menciona: estudos de engenharia e mercadologia para introdução de novos produtos; acompanhamento dos preços e custos dos produtos atuais; novas oportunidades de negócio; negócios ou pedidos especiais; faturamento de produtos por encomenda e análise de preços de produtos de concorrentes.

São vários os métodos que podem ser utilizados no momento da formação de preços. Entre outros, Miqueletto (2008) menciona os seguintes: preço com base no custo do produto, preço de venda com base no valor percebido pelo mercado consumidor, preço de venda com base nos concorrentes, preço de venda com base no custo pleno, preço de venda com base no custo marginal, preço de venda com base no retorno sobre o capital investido e o preço de venda com base no custo padrão.

## **3-Procedimentos Metodológicos**

### **3.1 Classificação da Pesquisa**

Quanto aos fins, ou quanto aos objetivos, esse estudo pode ser caracterizado como pesquisa descritiva, pois o mesmo buscou identificar qual o sistema de custeio utilizado em uma empresa do setor agroindustrial e descrever a relação existente entre a análise dos custos envolvidos no processo produtivo da mesma e a formação de preço dos produtos.

No tocante aos procedimentos técnicos ou meios de investigação utilizados, essa pesquisa classifica-se como bibliográfica, documental e estudo de caso.

### **3.2 Unidade Empírica de Análise**

Como apresentado inicialmente, a empresa selecionada para análise foi um Laticínios e foi solicitado a preservação do nome da empresa. Sendo que os produtos fabricados pelo mesmo são: doces de leite, iogurtes, requeijão, manteiga, mussarela e leites pasteurizados.

O Laticínios em questão foi selecionado por estar inserido no mercado a mais de 40 anos, por ter reconhecimento de qualidade, tendo recebido vários prêmio e pela acessibilidade.

### **3.3 Coleta de Dados**

A fim de verificar os principais gastos do laticínios em análise, identificar o método de custeio utilizado e para obter informações referentes ao processo de precificação dos produtos fabricados, e dessa forma responder aos objetivos propostos nesse trabalho, fez-se necessário a coleta de dados primários e secundários.

Tanto os dados primários quanto os secundários foram fornecidos pelo funcionário responsável pela supervisão financeira e comercial do laticínios em análise. Os dados primários foram obtidos por meio de entrevistas semi-estruturadas e os secundários por meio da análise de registros/documentos internos da empresa.

Para a realização da entrevista com o supervisor financeiro e comercial da empresa estudada, previamente foram formuladas questões pertinentes ao tema abordado neste

trabalho e que tinham como finalidade a obtenção de informações que permitissem o alcance do objetivo principal deste estudo, que é verificar como o Laticínios utiliza a análise dos custos para a fixação dos preços de venda. Posteriormente agendou-se, com o este funcionário, um horário para a coleta dos dados primários e secundários. Num segundo momento surgiu a necessidade de realizar outra entrevista para esclarecimentos sobre os dados secundários fornecidos anteriormente. Sendo que os dados secundários fornecidos são referentes ao ano de 2009, trata-se de planilhas eletrônicas que o laticínios utiliza com a finalidade principal de controle de gastos, dos produtos e das linhas de produção, e formação do preço de venda.

#### **4-Análise e Discussão dos Resultados**

##### **4.1 Informações Gerais Sobre Gastos e Precificação**

Percebeu-se, a partir dos dados coletados, que os principais gastos do Laticínios estão relacionados à matéria-prima, à mão de obra, aos impostos e às despesas gerais, e foi informado que o controle destes e dos demais gastos da empresa é realizado através de um sistema gerencial contábil que gera diversos relatórios de controle sobre todos os custos e despesas incorridos.

No referencial teórico desse trabalho foi apresentado que algumas terminologias relacionadas a custos são normalmente empregadas de forma indistinta, e ressaltou-se que a concepção correta desses conceitos é indispensável para o gerenciamento de custos e preços. Questionado sobre a separação entre custos e despesas, o funcionário entrevistado informou que existe a preocupação em separá-los e que o sistema utilizado pela empresa já é estruturado de forma a separar todos os custos e despesas nos centros de custos apropriados.

Quanto à precificação, o mesmo destacou que o preço é considerado como fator de competitividade, ressaltou que a empresa opta por priorizar a qualidade de seus produtos, onde o preço é condizente com a mesma. Assim, é dada atenção ao quesito preço de forma que o mesmo fique dentro da média que a empresa julga conveniente. O fator qualidade realmente faz parte das prioridades da empresa, pois muitas vezes a mesma ganha destaque entre as empresas do setor lácteo pelo alto nível de qualidade de seus produtos.

Foi informado durante a entrevista que a empresa possui uma política de preços bem definida, sendo a mesma baseada principalmente no controle de custo variável unitário, atualizado mensalmente, além de pesquisa de mercado (concorrentes) realizada na mesma frequência, o que auxilia os gestores na tomada de decisões relacionadas ao preço, como reajustes, promoções, descontos, etc.

Ao analisar as tabelas disponibilizadas para análise, pôde-se entender como a empresa faz a apuração do custo variável unitário e percebeu-se que o mesmo é utilizado como base para a identificação da Margem de Contribuição (MgC) total e unitária de cada produto fabricado.

Para calcular o custo variável (total e unitário) faz-se antes a apuração do “custo unitário” de cada produto, englobando os gastos unitários com Matéria-prima, Mão de Obra Direta (MOD) e os Custos Indiretos de Fabricação (CIF). Também compõe o custo variável dos produtos, o valor apurado a partir da aplicação de um percentual sobre o preço de venda do mês anterior. Esse percentual, denominado pela empresa como “soma %”, está relacionado geralmente aos seguintes gastos: percentual sobre o faturamento mensal da empresa (%Fat.), que é repassado à administradora do laticínios, ICMS e Comissões. Entretanto, dependendo do cliente e do tipo de venda, também podem ser englobados, no “Soma%”, os gastos com transporte, os descontos e as bonificações.

##### **4.2 Cálculo do Custo Unitário com Matéria-prima**

O custo com matéria-prima é calculado considerando todos os insumos e materiais diretos necessários para que o produto fique pronto para ser vendido. Para apuração do gasto unitário com matéria-prima a empresa calcula e faz a relação entre o preço pago por unidade dos insumos e materiais diretos e a quantidade padrão dos mesmos, necessária para a produção de uma unidade de determinado produto.

Para melhor visualização de como a empresa faz essa apuração, apresenta-se na Tabela 1, os cálculos para apuração do custo unitário com matéria-prima para a produção de uma unidade do doce de leite 400 gramas.

Tabela 1 - Apuração do Custo Unitário com Matéria-prima

	Unidade	Preço unit. (R\$)	Quant. Padrão Unit.	Gasto Unit. (R\$)	em%	Requisição Padrão	Requisição	Valor (R\$)	Desvio
Leite	litros	0,85	1,00000	0,850	62,94	20.701	20.708,23	17.602,00	7,239
Açúcar	kg	1,09	0,16000	0,174	12,91	3.312,16	3.312,364	3.610,47	0,204
Insumo 3	kg	1,67	0,00080	0,001	0,10	16,561	16,603	27,73	0,043
Insumo 4	Kg	9,57	0,00013	0,001	0,09	2,760	2,802	26,82	0,042
Conj.p/ Doce 400 g	und	0,23	1,00000	0,230	17,03	20.701	20.761	4.775,03	60,000
Selo de Alumínio	und	0,02	1,00000	0,020	1,48	20.701	20.809,91	416,20	108,909
Caixa	und	0,85	0,08333	0,071	5,24	1.725,08	1.730,808	1.471,18	5,725
Fita Adesiva	und	1,98	0,00139	0,003	0,20	28,751	28,754	56,93	0,002
<b>Total</b>	-	-	-	<b>1,35</b>	<b>100</b>		-	<b>27.986,37</b>	-
<b>Quantidade produzida 20701</b>								<b>1,35 unid.</b>	

Fonte: Elaborada pela autora

#### 4.3 Cálculo do Custo Unitário com Mão de Obra Direta

Para apurar o custo unitário com Mão de Obra Direta (MOD) a empresa observa os gastos com funcionários por linha de produção e por produto. Inicialmente verifica-se o tempo necessário, em minutos, para um funcionário produzir uma tonelada de certo produto e multiplica esse tempo pelo número de pessoas que trabalham na produção daquele produto, chegando ao tempo total gasto para a fabricação de uma tonelada do mesmo produto.

Observa-se a quantidade produzida naquele período, em unidades e em quilos, e pelo número de toneladas produzidas a empresa determina qual foi o tempo total de mão de mão de obra necessário para a produção do produto no período em análise. A tabela abaixo mostra como a empresa realiza o rateio dos gastos com mão de obra aos produtos.

Tabela 2: Rateio de Custo com Mão de Obra para a linha de Doce de leite

Produtos ↓	Qtde M.O. D p/ 1 Ton. Prod.	Min. por 1 Ton. Prod.	Tempo total Gasto p/ Fab.	Qte Padrão por 1 und.	Und's prod. dez/09	Qtde em kilos Produzida	Proporção ton. hora/homem	% por Linha	% por prod de linha	Rateio MOD R\$	MOD p/ und. Prod. R\$
Doce de	4	1100	4400	0,400	20.768	8.307,20	36.551,68		0,16	2.974,56	0,143

Leite 400gr											
Doce de Leite 800g	4	832	3328	0,800	31.099	24.879,20	82.797,98		0,37	6.738,06	0,217
Doce de Leite 10kg	4	600	2400	10,000	1.708	17.080,00	40.992,00		0,18	3.335,91	1,953
Doce de Leite 2 400gr	4	1100	4400	0,400	4.263	1.705,20	7.502,88		0,03	610,58	0,143
Doce de Leite 2 800g	4	840	3360	0,800	5.152	4.121,60	13.848,58		0,06	1.126,99	0,219
Doce de 2 10kg	4	600	2400	10,00	80	800,00	1.920,00		0,01	156,25	1,953
Doce de Leite 3 400gr	4	1100	4400	0,400	6.223	2.489,20	10.952,48		0,05	891,31	0,143
Doce de Leite 3 800gr	4	832	3328	0,800	6.229	4.983,20	16.584,09		0,07	1.349,61	0,217
Doce de Leite 3 10kg	4	600	2400	10,00	584	5.840,00	14.016,00		0,06	1.140,62	1,953
<b>Doce</b>	<b>36</b>		<b>30416</b>			<b>70.205,60</b>	<b>225.165,68</b>	<b>0,58</b>	<b>1,00</b>	<b>18.323,88</b>	

Fonte: Elaborada pela autora

#### 4.4 Cálculo do Custo Indireto de Fabricação (CIF) por unidade

Quanto aos Custos Indiretos de Fabricação foi informado que para o cálculo do custo por unidade produzida, à empresa considera o CIF por linha de produção e o geral, englobando, nos mesmos, custos fixos e despesas não operacionais.

Sobre a forma de rateio desses gastos informou-se que os mesmos são rateados proporcionalmente entre as quantidades produzidas de cada produto. Percebeu-se, entretanto, ao analisar as tabelas, que esses gastos são primeiro rateados entre as linhas de produção, em seguida aos produtos dentro de cada linha e somente depois são rateados de acordo com as unidades produzidas. A partir dessa análise, notou-se que a forma de rateio para o CIF é a mesma utilizada para o cálculo do custo unitário com Mão de Obra, e que, a diferença está apenas na base empregada para o rateio. Enquanto os gastos com Mão de Obra são rateados de acordo com o tempo gasto com mão de obra na produção do período, para os CIF tem-se como base de rateio a Margem de contribuição (MgC) dos produtos fabricados no período anterior, conforme será apresentado a seguir.

Utilizado como base de rateio para os CIF a MgC dos produtos apurada no mês anterior o Laticínios faz a distribuição dos Custos Indiretos de Fabricação da seguinte maneira: primeiro verifica qual foi a MgC unitária e total da produção do mês anterior, subtraindo do preço de venda o valor do custo variável unitário. Em seguida apura qual foi o percentual de MgC em cada linha de produção e para cada produto no mesmo período. Após essa verificação é feito o rateio do valor do CIF, do período atual, proporcionalmente aos percentuais da MgC encontrados (por linha e por produto) e, por fim distribui o valor que couber a cada produto entre as unidades produzidas.

Essa forma de rateio pode ser melhor visualizada na tabela apresentada a seguir. Esta tabela também se refere à linha de produção do doce de leite.

Tabela 3: Rateio dos Custos indiretos de Fabricação

	a	b	c	d	e	F	g	h	i
--	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Produtos da Linha	Custo Var. Unit. Nov.	Preço Mês ant. (R\$)	MgC (R\$)	Total de MgC (R\$)	% s/ MgC Total (R\$)	% MgC por prod. nas	C.I.F por linha de produção (R\$)	C.I.F Geral (R\$)	C.I.F por und produzida (R\$)
Doce 400 gr	2,13	2,89	0,76	15.687,29	8,06%	14,78%	1.333,20	1.172,10	0,121
Doce 800 gr	4,27	5,64	1,37	42.513,12	21,83%	40,06%	3.613,02	3.176,44	0,218
Doce 10 kg	42,91	55,01	12,11	20.678,59	10,62%	19,49%	1.757,39	1.545,03	1,934
Doce 2 400 gr	2,24	2,93	0,69	2.940,31	1,51%	2,77%	249,89	219,69	0,110
Doce 2 800 gr	4,47	5,64	1,17	6.047,43	3,11%	5,70%	513,95	451,84	0,187
Doce 2 10 kg	46,36	57,87	11,51	920,64	0,47%	0,87%	78,24	68,79	1,838
Doce 3 400 gr	2,25	2,95	0,69	4.308,20	2,21%	4,06%	366,14	321,89	0,111
Doce 3 800 gr	4,52	5,76	1,24	7.722,88	3,97%	7,28%	656,34	577,03	0,198
Doce 3 10 kg	45,04	54,13	9,09	5.305,96	2,73%	5,00%	450,93	396,44	1,451
<b>Total</b>	-	-	-	<b>106.124,42</b>	<b>54,51%</b>	<b>100,00%</b>	<b>9.019,09</b>	<b>7.929,26</b>	-

Fonte: Elaborada pela autora

#### 4. 5 Formação de Preços e Método de Custeio

Nesse tópico será apresentado o modelo de tabela utilizado pelo Laticínios para a formação do preço de venda dos produtos e também são apresentados alguns comentários sobre o sistema de custeio utilizado pelo Laticínios.

Tendo em vista que, no Laticínios em análise são produzidos vários produtos por linha, e que para mostrar como é feita a organização dos itens no processo de formação de preços, não há necessidade da apresentação de todos os produtos, a tabela a seguir é composta por um produto de cada linha de produção da empresa.

Tabela 4- Formação de Preço de Venda

Colunas →	a	b	c	d	e	f	g	h	i	j	Preço	
	Produtos ↓ Mat. Prima R\$	MOD R\$	C.I.F R\$	Custo Unit R\$	%Fat	%ICMS	Comissão %	Soma %	C.V. U R\$	MC R\$	À vista R\$	A prazo R\$
Doce de leite	1,35	0,16	0,05	<b>1,56</b>	0,0385	0,180	0,09	0,309	2,50	0,55	3,05	3,21
Iogurte Mor. 120 g	0,11	0,03	0,02	<b>0,16</b>	0,0385	0,070002	0,09	0,199	0,21	0,03	0,24	0,25
Requeijão Pote 200	1,28	0,26	0,05	<b>1,59</b>	0,0385	0,120006	0,09	0,249	2,10	-0,04	2,06	2,16
Manteiga pote	0,52	0,13	0,12	<b>0,76</b>	0,0385	0,070002	0,09	0,199	1,21	1,06	2,28	2,40

Colunas →	a	b	c	d	E	F	g	h	i	j	Preço	
Produtos ↓	Mat. Prima R\$	MOD R\$	C.I. F R\$	Custo Unit R\$	%Fat	%ICM S	Comissão %	Soma %	C.V. U R\$	MC R\$	À vista R\$	A prazo R\$
Queijo Mussarela	6,04		0,00	<b>6,04</b>	0,0385	0,070	0,05	0,159	7,20	0,10	7,30	7,30
Leite C Integral	0,92	0,03	0,06	<b>1,01</b>	0,0385	0,120	0,08	0,239	1,31	-0,06	1,25	1,25

Fonte: Elaborada pela autora

Por essa tabela pode-se visualizar, de forma resumida, o exposto anteriormente sobre o processo de formação de preços de venda utilizado pela empresa. Nas três primeiras colunas (a, b e c) são apresentados os gastos com Materia-prima, Mão de Obra Direta e com os Custos indiretos de Fabricação. Foi apresentado anteriormente como é feito a apuração do custo por unidade desses três elementos. A coluna é d é composta pela soma dos mesmos e forma o que a empresa denomina de “Custo Unitário”.

O “% Fat” é um percentual sobre o faturamento que é pago à administradora do Laticínios. O percentual desse gasto, juntamente com os percentuais dos gastos com ICMS e Comissões forma o “Soma %” da coluna h. Esse valor percentual é aplicado sobre o preço de venda do período e o valor encontrado é somado ao valor do “Custo Unitário” formando o Custo Unitário Variável, que servirá de base para a fixação do preço de venda do período.

Conforme exposto na tabela acima a MgC unitária (coluna j) é somada ao Custo Unitário Variável formando o preço de venda à vista para o período. Para definir o preço de venda a prazo a empresa aplica o percentual de 5% sobre o preço de venda à vista. De acordo com o entrevistado aplica-se esse percentual como forma de tentar induzir os clientes a optarem pela compra à vista.

Através da análise e comparação dos dados primários e secundários fornecidos, começaram a surgir algumas dúvidas sobre o método de custeio utilizado pela empresa. Inicialmente foi informado, durante a entrevista, que o método de custeio utilizado atualmente pela empresa é o Custeio por Absorção e que o mesmo é bastante eficiente e confiável. Também foi informado que a adoção desse método é recente e que é o primeiro método adotado pela empresa. De acordo com o entrevistado a razão para se utilizar esse método deve-se ao fato que através do mesmo fica mais visível a identificação dos custos reais envolvidos na produção de cada produto. Também foi exposto que esse sistema utilizado fornece informações fundamentais, inclusive para a fixação do preço de venda dos produtos fabricados.

Apesar do Laticínios em análise fazer a apuração do “custo unitário” de seus produtos e do funcionário entrevistado ter exposto que o custo unitário total apurado é o fator que tem maior influência no momento da empresa definir os preços de venda dos produtos, não se percebeu a utilização do Custeio por Absorção nesse processo, pois a empresa não engloba no cálculo do custo unitário somente os custos incorridos, mas também considera as despesas não operacionais, que compõem, juntamente com os custos fixos, os Custos Indiretos de Fabricação, conforme exposto anteriormente na tabela 4.

Durante a entrevista também foi informado que a empresa conhecia a Margem de Contribuição unitária de cada produto em percentual e em valor, e isso pôde ser percebido através das tabelas analisadas. Assim, num segundo momento ao ver as planilhas chegou-se a imaginar que o método de custeio utilizado fosse o Custeio Variável, pelo fato da empresa apurar a Margem de Contribuição antes de fazer a precificação dos produtos. Mas, verificando

a forma pela qual a o Laticínios em questão calcula a MgC observou-se que a empresa também não adota esse método. Pois, pelo exposto anteriormente nesse capítulo, percebe-se que a empresa considera, para o cálculo da MgC dos produtos, os gastos com matéria-prima, mão de obra direta, Impostos, comissões, fretes, custos fixos e despesas não operacionais.

O método de custeio variável se apresenta como alternativa como instrumento de gerência, pois para fins gerenciais e de precificação. E ressaltou-se que nesse método os custos fixos são tratados no resultado como se fossem despesas do período, enquanto os custos e despesas variáveis são elementos fundamentais para a obtenção da Margem de Contribuição (MgC). Assim foi apresentado que compõem a MgC somente os custos e despesas variáveis.

Por outro lado percebe-se que, apesar de ter sido informado que na empresa há a preocupação em separar custos e despesas, no processo de formação dos preços de venda essa separação não está sendo considerada.

No que diz respeito à gestão dos custos o funcionário entrevistado informou que a dificuldade está apenas na falta de um sistema que integre as informações e que diminua o retrabalho. A empresa até pensa na adoção de um sistema mais eficiente, mas ainda considera que o custo do mesmo para a empresa é um pouco elevado.

## **5-Considerações Finais**

Para expor as considerações finais sobre o presente trabalho, julga-se importante recordar que objetivo norteador do mesmo consistiu em realizar uma pesquisa em um Laticínios a fim de identificar como o mesmo utiliza a análise de custos no momento da formação do preço de venda de seus produtos.

Acerca dos estudos e análises realizados, chegou-se a algumas conclusões, consideradas relevantes sobre a visão do tema abordado nesse trabalho.

Primeiramente percebeu-se que a empresa em análise tem grande preocupação no momento de formar os preços de venda de seus produtos, pois a mesma faz o acompanhamento constante dos gastos e das variações dos mesmos. Além disso, preocupa-se com as empresas concorrentes e realiza mensalmente pesquisa de mercado, que auxilia os gestores na tomada de decisões relacionadas ao preço. A preocupação com o controle dos gastos é notável através das explanações feitas neste trabalho, sobre os dados primários e secundários coletados.

Um segundo aspecto verificado foi que, apesar da preocupação com os preços de venda, não é dada para o tratamento dos custos a mesma atenção. Durante a análise dos dados secundários, percebeu-se constantemente que as despesas eram classificadas como custos. Isso foi observado pelo cálculo dos Custos Indiretos de Fabricação que também incluiu despesas, e também no cálculo do Custo Variável que considerou todos os gastos do período, inclusive despesas e custos fixos.

Sobre o método de custeio, pode-se concluir que o laticínios não segue nenhum sistema específico. O que foi possível perceber é que a empresa fez a adaptação de um sistema para uso interno da mesma, e através do mesmo faz a apuração do custo unitário custo variável dos produtos, também de forma adaptada, visto que não é feita a distinção de certos gastos entre custos e despesas.

Observando a importância que a fixação dos preços de venda assume dentro das estratégias empresariais e ressaltando a importância da gestão dos custos nesse processo, deixa-se como sugestão que a empresa analisada adote um método de custeio que possa evidenciar de forma mais clara as despesas e os custos incorridos e que permita também a apuração da Margem de Contribuição dos produtos da maneira correta. Dessa forma o método sugerido é o Custeio Variável, tendo em vista que o mesmo se caracteriza como importante

ferramenta para fins gerenciais e de precificação, por gerar informações importantes para a tomada de várias decisões no ambiente empresarial.

## **6-Referências**

BRUNI, Adriano Leal. **A Administração de Custos, Preços e Lucros com Aplicações na Calculadora HP 12C e Excel**. São Paulo: Atlas, 2006 – Série desvendando as finanças; v. 5.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços: com aplicações na Calculadora HP 12C e Excel**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004 – Série Finanças na prática.

CALLADO, Aldo Leonardo Cunha, et al. **Análise da Gestão de Custos e Formação de Preços em Organizações Agroindustriais Paraibanas**. 5º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo, 2005. Disponível em:

<<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos52005/142.pdf>>. Acesso em: 23 set. 2011.

CZESNAT, Aline de Oliveira; QUINTAS, Tiza Tamiozzo; SCARPIN, Jorge Eduardo. **Formação de preço nas empresas de construção civil da cidade de balneário camboriú – SC**. Revista del Instituto Internacional de Costos, ISSN 1646-6896, nº 5, julio/diciembre 2009. Disponível em: <[http://www.revistaic.org/articulos/num5/articulo19\\_esp.pdf](http://www.revistaic.org/articulos/num5/articulo19_esp.pdf)>. Acesso em: 23 set. 2011.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de Custos e Formação de Preços: Conceitos, Modelos e Instrumentos: Abordagem do Capital de Giro e da Margem de Competitividade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HANSEN, Don R; MOWEN, Maryanne M. **Contabilidade de custos: Contabilidade e Controle**. 1. Reimp. da 1. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

INSTITUTO DE ESTUDOS FINANCEIROS. **FORMAÇÃO DE PREÇOS**. Disponível em: <[www.ief.com.br/forpreco.htm](http://www.ief.com.br/forpreco.htm)>. Acesso em: 28 set. 2011.

JIAMBALVO, James. **Contabilidade Gerencial**. LTC, 2002.

MARQUESINI, Antonio Gilberto; TOLEDO, Júlio César Scaramusi de; PRUDENCIATO, Wallace; CAVENAGHI, Vagner. **Estudo para utilização do método de custo-padrão combinado com o sistema de custeio variável no gerenciamento de custos**. XII SIMPEP – Bauru, 2006. Disponível em:

<[http://www.simpep.feb.unesp.br/anais/anais\\_13/artigos/1133.pdf](http://www.simpep.feb.unesp.br/anais/anais_13/artigos/1133.pdf)> Acesso em: 17 set. 2011.

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

MENEZES, Isabel Cristina Dias de. **Gasto, Custo ou Despesa - Conceito Contábil**. Editora Contadez: 2009. Disponível em:

<[http://contadez.cenofisco.com.br/boletim/anexo/boletim\\_3609\\_Contabil\\_1.pdf](http://contadez.cenofisco.com.br/boletim/anexo/boletim_3609_Contabil_1.pdf)>. Acesso em: 21 set. 2011.

MIQUELETTO, Eluiz Maria. **Formação do preço de venda: uma análise do processo de formação de preço em empresas madeireiras de grande porte de curitiba e região metropolitana**. Dissertação (mestrado em Contabilidade) – Curso de Pós-Graduação em

Contabilidade, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008. Disponível em:  
<<http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/system/files/documentos/Dissertacoes/D005.pdf>>.  
Acesso em 23 set. 2011.

OLIVEIRA, Luís Martins de; JUNIOR, José Hernandez Perez. **Contabilidade de Custos para não Contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clovis Luís. **Contabilidade gerencial de custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

\_\_\_\_\_. **Controladoria Estratégica e Operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. **Mundo Sebrae: Formação de preços**. Disponível em: <  
<http://www.mundosebrae.com.br/2011/03/formacao-de-precos/>>. Acesso em: 06 Out. 2011.

SILVA, Antonio Heleno da; FILHO, Péricles Negromonte Oliveira. **Praticando Custos e Preços na MPE**. SEBRAE. Biblioteca on Line. Recife, SEBRAE/PE, 2000. Série Administração Empresarial.

WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos: uma abordagem prática**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004.