

A CONTABILIDADE DE CUSTOS NA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA: UM ESTUDO DE CASO NA INDÚSTRIA DE PANIFICAÇÃO

Cristian Bau Dal Magro (FURB) - crisbau@unochapeco.edu.br

Leossania Manfroi (FURB) - leossania@uceff.edu.br

Lidiane aparecida bortoli (uceff) - lidybortoli@yahoo.com.br

Cleonir PAULO THEISEN (UCEFF FACULDADES) - cleonir@bcmanager.com.br

Resumo:

O objetivo do estudo foi identificar os custos e a formação do preço de venda dos produtos de uma indústria de panificação localizada na região Oeste do Estado de Santa Catarina. O presente estudo é caracterizado quanto aos objetivos, como uma pesquisa exploratória. Os instrumentos utilizados para a coleta de dados foram a entrevista não estruturada, análise documental e observação não participante. A análise dos dados foi realizada de forma quantitativa pela apresentação de dados relacionados aos custos da atividade. Os resultados do estudo evidenciam que o pão caseiro e a cuca simples fabricados na empresa em estudo geram lucratividade, no qual o pão caseiro gera uma margem de lucro de 31% e a cuca simples uma margem de lucro de 17%. Conclui-se que a venda dos produtos pelo preço praticado faz com que seja mais vantajosa e lucrativa a venda do pão caseiro.

Palavras-chave: *Contabilidade de custos; Formação de preço de venda; Indústria de panificação.*

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

A CONTABILIDADE DE CUSTOS NA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA: UM ESTUDO DE CASO NA INDÚSTRIA DE PANIFICAÇÃO

RESUMO

O objetivo do estudo foi identificar os custos e a formação do preço de venda dos produtos de uma indústria de panificação localizada na região Oeste do Estado de Santa Catarina. O presente estudo é caracterizado quanto aos objetivos, como uma pesquisa exploratória. Os instrumentos utilizados para a coleta de dados foram a entrevista não estruturada, análise documental e observação não participante. A análise dos dados foi realizada de forma quantitativa pela apresentação de dados relacionados aos custos da atividade. Os resultados do estudo evidenciam que o pão caseiro e a cuca simples fabricados na empresa em estudo geram lucratividade, no qual o pão caseiro gera uma margem de lucro de 31% e a cuca simples uma margem de lucro de 17%. Conclui-se que a venda dos produtos pelo preço praticado faz com que seja mais vantajosa e lucrativa a venda do pão caseiro.

Palavras-chave: Contabilidade de custos; Formação de preço de venda; Indústria de panificação.

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

1 Introdução

As empresas estão buscando constantemente ferramentas gerenciais que, além de diminuir os índices de fechamento, maximizam o lucro e retorno sobre o capital investido (VIEIRA, 2008). Para tanto, as organizações utilizam da contabilidade de custos para responder de forma eficiente as mudanças internas e externas do ambiente.

Os clientes, a concorrência, os avanços tecnológicos são fatores que influenciam nos preços de produtos. Deste modo, as empresas devem controlar seus custos de forma constante para atender as suas demandas. Assim, o conhecimento sobre custos constitui-se uma vantagem competitiva na formação do preço de venda para as organizações (CUNHA; FERNANDES, 2007).

Niederle (2012) comenta que em um mercado competitivo, as organizações que desejam resultados positivos precisam estar à frente da concorrência. Desta forma, para obter uma posição de destaque perante seus clientes, fornecedores e sócios é necessário que o lucro desejado seja alcançado com o máximo de produção e com o mínimo de custo e perda.

As informações sobre custo e preço são de extrema importância para a tomada de decisão dos gestores. Neste contexto, o gestor que não conhece seu custo de produção e o preço de venda, é obrigado a tomar decisões com base na experiência ou na pesquisa de mercado. Assim, muitas das decisões não são baseadas em informações confiáveis, podendo ser tomadas de forma equivocada (NIEDERLE, 2012).

Para Pinto (2011) o controle dos custos é relevante para as decisões das organizações, tornando-se mais importante à medida que é necessário competir com preço baixo e ou margem de contribuição reduzida. Diante do exposto, criou-se a seguinte questão de pesquisa: Quais os custos e a formação do preço de venda dos produtos de uma indústria de panificação localizada na região Oeste do Estado de Santa Catarina? Para responder a questão de pesquisa tem-se como objetivo identificar os custos e a formação do preço de venda dos produtos de uma indústria de panificação localizada na região Oeste do Estado de Santa Catarina.

A escolha do setor da indústria de panificação justifica-se pelo constante crescimento e na importância do mercado alimentício para economia. Assim, é importante estudar e calcular os custos e a formação do preço dos produtos da indústria de panificação. Do ponto de vista

social, o estudo contribui para a formação de um preço mais competitivo, justo e realista na percepção do consumidor.

2 Contabilidade de custos por meio do custeio absorção e variável

A contabilidade de custos é vista como um mecanismo de controle e como uma ferramenta que auxilia os gestores na tomada de decisões. Portanto, organizações que utilizam da contabilidade de custos tornam-se mais atraentes e respondem de forma positiva as várias mudanças ocorridas no âmbito interno e externo (CUNHA; FERNANDES, 2007).

Segundo Lins e Silva (2010) os sistemas de contabilidade de custos são estruturados de forma a medir e atribuir custos para os objetos de custo. Dentre as finalidades mais relevantes de contabilidade de custos, temos a avaliação de estoques, o auxílio na determinação dos preços e, principalmente, o controle e a avaliação de desempenho de produtos/serviços ou unidades de negócios.

Pinto (2011) explica que o controle de custos torna-se relevante devido ao fato de que alguns custos podem ser identificados mediante controle e evitados mediante aplicação de alguma ferramenta. Existem diversos métodos de custeio aplicados na apuração dos custos de fabricação de determinado produto. Assim, a escolha do método de custeio implica diretamente na apuração dos custos unitários que conseqüentemente influencia no resultado da organização (PINTO, 2011).

Dentre os métodos de custeio, tem-se o método de custeio absorção que “é um processo de apuração de custos onde os custos fixos e variáveis são inseridos no estoque e transferidos para o resultado à medida que ocorre a venda” (PINTO, 2011, p. 3). De acordo com Horngren (1989) as despesas indiretas de fábrica fixa são inclusas nos estoques. Segundo Pinto (2011) no custeio absorção o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção deverão integrar os custos de produção.

O “custeio por absorção é o método de apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos” (MARTINS, 1996, p. 42). De acordo com Pinto (2011) a aplicação do custeio absorção pode ser resumida nas seguintes etapas: separação dos custos das despesas, apropriação dos custos diretos e indiretos à produção; apuração do custo da produção acabada; apuração dos custos dos produtos vendidos e apuração do resultado.

Por outro lado, no custeio variável são alocados aos produtos somente os custos variáveis incorridos. Os custos fixos, por existirem mesmo que não haja produção, são separados e considerados como despesas diretamente ao resultado (MARTINS, 1996; VICECONTI; DAS NEVES, 2000). Pinto (2011) salienta que o custeio variável é indicado como controle gerencial, onde é apropriado proporcionalmente à produção os custos variáveis aos produtos. Para Horngren (1997) o custeio variável considera como custos dos produtos os custos diretos e também alguns indiretos.

3 Formação do preço baseado nos custos

O mercado globalizado aumenta a facilidade em encontrar o produto desejado. Desta forma, a organização necessita de fatores que a tornem atraentes em detrimento às demais. Assim, respondendo as necessidades o conhecimento dos elementos de formação de preço de venda constitui-se numa vantagem competitiva (CUNHA; FERNANDES, 2007).

O processo de formação de preços proporciona em longo prazo, maior lucro, permite a maximização lucrativa da participação de mercado, maximiza a capacidade produtiva, evita ociosidade e desperdício e maximiza o capital empregado (BRUNI; FAMÁ, 2004). “A formação do preço de venda constitui-se numa das mais importantes tarefas do planejamento

empresarial. Portanto, a definição do preço é o resultado do processo de planejamento, refletindo os objetivos e estratégias da alta administração” (KPMG, 2000, p. 128).

De acordo com Nagle (2002) para fixar preços é necessário entender o ambiente no qual se desenvolve o negócio: os clientes, os custos e a concorrência. Pinto (2011) comenta que é uma questão que afeta a vida de uma empresa e a dificuldade em formar o preço de venda pode atingir toda a cadeia produtiva. Para Nueno (2002) a formação do preço é um elemento importante para a estratégia da organização, podendo afetar diretamente no aumento ou diminuição na participação de mercado.

Existem três possíveis métodos para definição de preços, sendo eles: método baseado na concorrência, método baseado no valor percebido pelo consumidor e método baseado nos custos. Para tanto, neste estudo o foco é o método baseado nos custos. De acordo com Pinto (2011) neste método o custo unitário, encargos tributários e margem de ganho desejado exercem papel fundamental na tomada de decisão para a formação do preço de venda.

Para Bruni e Famá (2004, p. 312) descrevem que “a precificação com base nos custos é simples, pois neste caso não é necessário preocupar-se com ajustes em função da demanda, sabe-se que os custos incorridos estão inseridos no preço”. Assef (2005) expõem que formar preço pelo custo implica em repassar ao cliente seus custos de produção, distribuição e comercialização além das margens propostas ao produto.

4 Estudos relacionados

Foram encontrados alguns estudos relacionados a contabilidade de custos para a formação do preço de venda. Desta forma, tem-se o estudo de Cunha e Fernandes (2007) que demonstraram a importância que a contabilidade de custos exerce na formação do preço de venda. Manifestam que o conhecimento de custos é vital para saber se determinado produto é rentável ou não, se é possível diminuir ou minimizar seus custos. Trouxe como métodos a separação dos custos e despesas, método de decisão de preço de venda orientados para a Economia, pelo Mercado e pelos Custos, *mark-up* e a taxa de retorno sobre o investimento realizado na empresa. Os resultados mostram que a contabilidade de custos auxilia o administrador na tomada de decisões e nenhuma empresa independente de seu porte sobreviverá sem controlar seus custos eficientemente.

Pinto (2011) realizou um estudo na indústria de pães Golden Vital localizada no Rio de Janeiro, onde o objetivo foi a elaboração correta do preço de venda mapeando os custos, despesas, impostos e lucro desejado pelos proprietários. Utilizou como métodos o custeio variável e o custeio absorção, formulação do preço de venda com base na margem sobre o custo e preço. O resultado indica que o modelo de precificação apresentado foi detalhado, mas pode não ser viável na prática mercadológica, pois os consumidores rejeitam aumentos de preços, principalmente em mercados com ampla concorrência e com preços estabelecidos pelo mercado.

Niederle (2012) desenvolveu sua pesquisa na Padaria Bom Gosto na cidade Tenente Portela no Rio Grande do Sul. O objetivo do estudo foi a implantação de um sistema de gerenciamento de custos. Utilizou como métodos o custeio por absorção, custeio variável, *mark-up*, margem de contribuição, ponto de equilíbrio, depreciação e método de horas trabalhadas. Os resultados possibilitaram a empresa conhecer com maior profundidade o verdadeiro valor de custos dos seus produtos. Além disso, possibilitou uma avaliação das margens de contribuição dos produtos e se o preço de venda praticado está de acordo com o calculado.

5 Procedimentos metodológicos

O presente estudo é caracterizado quanto aos objetivos, como uma pesquisa exploratória. Segundo Raupp e Beuren (2004, p. 80), “por meio de estudo exploratório, busca-

se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa”. Gil (1999) menciona que as pesquisas exploratórias são desenvolvidas para proporcionar uma visão geral de tipo aproximativo, acerca de determinado fato.

Foram utilizadas como técnicas de coleta de dados a entrevista não-estruturada, observação não participante e a análise documental. Na entrevista não estruturada o entrevistado tem liberdade para interpretar acontecimentos e opinar sobre eventos, uma vez que não há uma estrutura pré-determinada a seguir (HAIR et al., 2005). Neste caso, foi entrevistado o gerente da empresa objeto do estudo.

Na observação não participante é utilizado dos sentidos para obtenção de determinados aspectos da realidade, dos fatos ou fenômenos que se deseja estudar (SILVA; GRIGOLO, 2002). Por fim, na análise documental foram utilizados documentos que ainda não haviam recebido análise aprofundada, a fim de selecionar, tratar e interpretar a informação bruta (SILVA; GRIGOLO, 2002). Neste estudo foram utilizados como fontes documentais os relatórios internos, notas fiscais de compra, comprovantes de folha de pagamento, comprovantes de despesas, referente ao mês de setembro de 2012.

Utilizou-se na pesquisa a abordagem quantitativa, que segundo Martins e Theóphilo (2007), uma das principais características da pesquisa quantitativa é o emprego de dados estatísticos e numéricos para a análise e interpretação dos resultados.

A pesquisa é caracterizada como um estudo de caso que para Barros e Lehfel (2007, p. 112) “é o estudo que se volta à coleta e ao registro de informações sobre um ou vários casos, elaborando relatórios críticos, organizados e avaliados, dando margem a decisões e intervenções sobre o objeto escolhido para a investigação”. Assim, a pesquisa foi desenvolvida em uma indústria de panificação localizada na região Oeste de Santa Catarina.

6 Análise e interpretação dos resultados

A indústria de panificação foco deste estudo iniciou suas atividades no dia 20 de março de 2007, com a produção de doces, salgados e coquetéis para festas. Os pedidos eram feitos de porta em porta e a entrega em domicílio. Em abril de 2011, pelo significativo aumento no número de clientes foi necessária a ampliação do empreendimento. Neste momento, a empresa familiar formada por três sócios se instalou em uma sala comercial atendendo seus clientes em local fixo.

Atualmente, a empresa é dividida em setores como compras, financeiro, produção e administração geral. A empresa está localizada na região Oeste do Estado de Santa Catarina e sua preocupação é com a qualidade e o atendimento na demanda de pedidos, procurando satisfazer as necessidades dos clientes produzindo grande variedade de doces, trufas, salgados, tortas, gostoli, cuca e bolachas diversas.

Para a elaboração deste estudo, foram selecionados dois produtos industrializados na panificação, sendo eles pão caseiro e cuca simples. Assim, inicialmente foi acompanhada a venda mensal dos dois produtos. Na sequência foi realizada a entrevista não estruturada com o gerente do negócio e por fim, foi feita a análise dos documentos e a observação não participante para diagnosticar os custos envolvidos no processo produtivo. As informações coletadas foram tabuladas em planilhas de excel para a análise dos dados.

O presente trabalho teve como base o estudo de Niederle (2012), realizado na padaria Bom Gosto. Primeiramente, com base na experiência subjetiva do passado foi levantada a demanda pelos produtos no mês de setembro do ano de 2012. Verificou-se que a demanda do mês de setembro para o pão caseiro é de 250 unidades e para a cuca simples é de 150 unidades.

Para a fabricação dos produtos em estudo são utilizadas as seguintes máquinas e equipamentos: masseira industrial; forno turbo; cilindro; balança; estufa; mesa de montagem.

Desta forma, a tabela 1 demonstra a depreciação das máquinas e equipamentos para o mês em estudo.

Tabela 1- Custos fixos diretos

Descrição	Valor atual	Valor residual	Valor a depreciar	Taxa de depreciação anual	Depreciação anual	Depreciação mensal
Masseira industrial	R\$ 3.500,00	R\$ 350,00	R\$ 3.150,00	10%	R\$ 315,00	R\$ 26,25
Forno Turbo	R\$ 4.500,00	R\$ 450,00	R\$ 4.050,00	10%	R\$ 405,00	R\$ 33,75
Cilindro	R\$ 400,00	R\$ 40,00	R\$ 360,00	10%	R\$ 36,00	R\$ 3,00
Balança	R\$ 600,00	R\$ 60,00	R\$ 540,00	10%	R\$ 54,00	R\$ 4,50
Estufa	R\$ 300,00	R\$ 30,00	R\$ 270,00	10%	R\$ 27,00	R\$ 2,25
Mesa montagem	R\$ 700,00	R\$ 35,00	R\$ 665,00	5%	R\$ 33,25	R\$ 2,77
Total	R\$ 10.000,00	R\$ 965,00	R\$ 9.035,00		R\$ 870,25	R\$ 72,52
	Total de horas trabalhadas no mês					176 horas
	Custo fixos diretos por minuto					0,0069

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na tabela 1 que a depreciação das máquinas e equipamentos para fabricação dos produtos em estudo é de R\$ 72,52 para o mês de setembro. O tempo disponível para trabalho no mês de setembro é de 176 horas resultando em um custo fixo direto por minuto de R\$ 0,0069. A tabela 2 demonstra os custos fixos indiretos referente ao mês de setembro da empresa objeto de estudo.

Tabela 2- Custos fixos indiretos

Descrição	Valores R\$	Percentual %
Energia Elétrica	R\$ 630,00	27,77%
Telefone	R\$ 150,00	6,6%
Água	R\$ 180,00	7,93%
Pró-labore	R\$ 623,00	27,46%
Depreciação	R\$ 115,56	5,09%
Material de limpeza	R\$ 100,00	4,41%
Dedetização	R\$ 120,00	5,29%
Gás de cozinha	R\$ 350,00	15,43%
Total	R\$ 2.268,56	100%
	Total de horas trabalhadas no mês	
	176 horas	
	Custo fixos indiretos por minuto	
	0,2148	

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na tabela 2 que os custos fixos indiretos do mês de setembro totalizam R\$ 2.268,56. Os custos fixos indiretos com energia elétrica e pró-labore são os mais representativos, totalizam 55,23%. O tempo disponível para trabalho no mês de setembro é de 176 horas, resultando em um custo fixo indireto por minuto de R\$ 0,2148. A tabela 3 mostra as despesas da empresa em estudo para o mês de setembro.

Tabela 3 – Despesas

Descrição	Valores R\$	Percentual %
Salário de Atendentes	R\$ 1.185,00	51,20%
Embalagens	R\$ 550,00	23,79%
Material Expediente	R\$ 60,00	2,58%
Jornal	R\$ 25,00	1,07%
Combustível	R\$ 100,00	4,31%
Juros	R\$ 315,00	13,60%
Honorários Contábeis	R\$ 80,00	3,45%
Total	R\$ 2.315,00	100%
Faturamento médio mensal		R\$ 22.000,00
Percentual das despesas sobre o faturamento médio mensal		10,52%

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na tabela 3 que as despesas da empresa no mês de setembro totalizam R\$ 2.315,00. As despesas com o salário das atendentes representam 51,20% das despesas totais do mês em estudo. É demonstrado que o faturamento médio mensal da empresa é de R\$ 22.000,00, assim, as despesas do mês de setembro representam 10,52% sobre o faturamento médio mensal. A tabela 4 apresenta os custos com salário e encargos do padeiro responsável pela produção do pão caseiro e da cuca simples no mês de setembro.

Tabela 4 - Custos com Salário e encargos do Padeiro

Descrição	Valor R\$
Salário Bruto	R\$ 632,00
Provisão de Férias	R\$ 52,66
Provisão Décimo terceiro salário	R\$ 52,66
1/3 sobre férias	R\$ 17,55
Fundo de Garantia por tempo de serviço (FGTS)	R\$ 50,56
Total	R\$ 805,43
Total de horas trabalhadas no mês	176 horas
Custos com salário e encargos do padeiro por minuto	R\$ 0,08

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica- na tabela 4 que o padeiro responsável pela produção do pão caseiro e da cuca simples trabalhou 176 horas no mês e o custo total de salário e encargos é de R\$ 805,43. Desta forma, tem-se o custo do minuto trabalhado de R\$ 0,08. A tabela 5 demonstra os custos com matéria-prima para a fabricação de uma receita que rende 16 unidades de pão caseiro.

Tabela 5- Custos com matéria-prima do Pão Caseiro

Descrição	Unidade	Quantidade	Custo Unitário	Custo Total
Farinha	KG	12,5	R\$ 1,34	R\$ 16,50
Gordura Vegetal	KG	0,3	R\$ 4,00	R\$ 1,20
Fermento	KG	0,3	R\$ 6,15	R\$ 1,85
Sal	KG	0,1	R\$ 0,80	R\$ 0,08
Açúcar	KG	0,2	R\$ 2,20	R\$ 0,44
Ovos	UNID	6,0 (300g)	R\$ 0,25	R\$ 1,50

Reforçador	KG	0,1	R\$ 8,55	R\$ 0,86
Água	L	2,0	R\$ 0,02	R\$ 0,04
Total da Receita	KG	15,8		R\$ 22,46
Rendimento da receita por unidades de pão caseiro				16
Custo da matéria-prima por unidade				R\$ 1,40

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na tabela 5 que os custos com matéria-prima de uma receita que rende 16 unidades de pão caseiro totalizam o valor de R\$ 22,46, sendo que o custo unitário é de R\$ 1,40. A tabela 6 mostra os custos com a mão de obra direta para a fabricação de 16 unidades de pão caseiro.

Tabela 6 - Custos com mão de obra direta do Pão Caseiro

Descrição	Tempo em minutos	Custo do Minuto	Custo Total
Tempo na masseira	10 min.	R\$ 0,08	R\$ 0,80
Tempo no cilindro	20 min.	R\$ 0,08	R\$ 1,60
Tempo no corte e pesagem	10 min.	R\$ 0,08	R\$ 0,80
Tempo na embalagem	5 min.	R\$ 0,08	R\$ 0,40
Tempo na modelagem	5 min.	R\$ 0,08	R\$ 0,40
Total	50 min.		R\$ 4,00
Rendimento da receita por unidades de pão caseiro			16
Custo com mão de obra direta por unidade			R\$ 0,25

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na tabela 6 que para a fabricação de 16 unidades do pão caseiro são necessários 50 minutos, demandando um custo total com mão-de-obra direta de R\$ 4,00. Assim, tem-se um custo com mão de obra direta unitário de R\$ 0,25. A tabela 7 apresenta os custos com a matéria-prima para fabricação de uma receita que rende 16 unidades de cuca simples.

Tabela 7 - Custos com matéria-prima da Cuca Simples

Descrição	Unidade	Quantidade	Custo Unitário	Custo Total
Matéria-prima para a “massa”				
Ovos	UNID	12,0 (600g)	R\$ 0,25	R\$ 3,00
Gordura Vegetal	KG	0,25	R\$ 4,00	R\$ 1,00
Manteiga	KG	0,25	R\$ 8,75	R\$ 2,19
Açúcar	KG	1,0	R\$ 2,20	R\$ 2,20
Adoçante	MI	15,0	R\$ 2,50	R\$ 0,19
Fermento	KG	0,4	R\$ 6,15	R\$ 2,46
Reforçador	KG	0,1	R\$ 8,55	R\$ 0,86
Água	L	2,0	R\$ 0,02	R\$ 0,04
Farinha	KG	12,5	R\$ 1,34	R\$16,75
Total da Receita Massa	KG	15,80		28,69
Matéria-prima para a “cobertura”				
Margarina	KG	0,2	R\$ 3,75	R\$ 0,75
Açucar	KG	0,2	R\$ 2,20	R\$ 0,44
Farinha	KG	0,3	R\$ 1,34	R\$ 0,40

Total da Receita da Cobertura	KG	R\$ 1,59
	Total da Receita	R\$ 30,28
	Rendimento da receita por unidades da cuca simples	16
	Custo total da matéria-prima por unidade	R\$ 1,89

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na tabela 7 que os custos com matéria-prima de uma receita que rende 16 unidades deucas simples totalizam o valor de R\$ 24,05, sendo que o custo unitário é de R\$ 1,50. A tabela 8 demonstra os custos com a mão de obra direta para a fabricação de 16 unidades da cuca simples.

Tabela 8- Custos com mão de obra direta da Cuca simples

Descrição	Tempo em minutos	Custo do Minuto	Custo Total
Tempo na masseira	10 min.	R\$ 0,08	R\$ 0,80
Tempo no cilindro	5 min.	R\$ 0,08	R\$ 0,40
Tempo no corte e pesagem	20 min.	R\$ 0,08	R\$ 1,60
Tempo na embalagem	5 min.	R\$ 0,08	R\$ 0,40
Tempo na misturar e na cobertura	5 min.	R\$ 0,08	R\$ 0,40
Tempo na modelagem	10 min.	R\$ 0,08	R\$ 0,80
Total	55 min.		R\$ 4,40
	Rendimento da receita por unidades de pão caseiro		16
	Custo com mão de obra direta por unidade		R\$ 0,28

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na tabela 8 que para a fabricação de 16 unidades da cuca simples são necessários 50 minutos, demandando um custo total com mão-de-obra direta de R\$ 4,40. Assim, tem-se um custo com mão de obra direta unitário de R\$ 0,28. A tabela 7 apresenta os custos com a matéria-prima para fabricação de uma receita que rende 16 unidades de cuca simples. A tabela 9 demonstra o rateio dos custos fixos diretos de acordo com os dados evidenciados na tabela 1.

Tabela 9 - Rateio dos custos fixos diretos para cada produto fabricado

Produtos	Tempo Total	Tempo unitário	Custo fixo direto por minuto	Custo fixo direto por unidade	Quant. Produzida	Custo fixo direto total
Pão Caseiro	50 min	3,125 min.	R\$ 0,0069	R\$ 0,0216	250 und.	R\$ 5,40
Cuca Simples	55 min.	3,4375 min.	R\$ 0,0069	R\$ 0,0237	150 und.	R\$ 3,56

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na tabela 9 que para a fabricação de 16 unidades do pão caseiro são necessários 50 minutos e para a fabricação de 16 unidades da cuca simples são necessários 55 minutos. Assim, o tempo para a produção de cada unidade do pão caseiro é de 3,125 minutos e o tempo para a produção de cada unidade da cuca simples é de 3,4375 minutos. Por fim, é demonstrado que o custo fixo direto total para a produção de 250 unidades do pão caseiro é de R\$ 5,40 e para a produção de 150 unidades da cuca simples é de R\$ 3,56. A tabela 10 apresenta o rateio dos custos fixos indiretos de acordo com os dados evidenciados na tabela 2.

Tabela 10 – Rateio dos custos fixos indiretos

Produtos	Tempo total	Tempo unitário	Custo indireto fixo por minuto	Custo indireto fixo por unidade	Quant. Produzida	Custo fixo indireto Total
Pão Caseiro	50 min	3,125 min.	R\$ 0,2148	R\$ 0,6713	250 und.	R\$ 167,82
Cuca Simples	55 min	3,4375 min.	R\$ 0,2148	R\$ 0,7384	150 und.	R\$ 110,76

Fonte: Dados da Pesquisa.

Observa-se na tabela 10 que para a fabricação de 16 unidades do pão caseiro são necessários 50 minutos e para a fabricação de 16 unidades da cuca simples são necessários 55 minutos. Assim, o tempo para a produção de cada unidade do pão caseiro é de 3,125 minutos e o tempo para a produção de cada unidade da cuca simples é de 3,4375 minutos. Por fim, é apresentado que o custo fixo indireto total para a produção de 250 unidades do pão caseiro é de R\$ 167,82 e para a produção de 150 unidades da cuca simples é de R\$ 110,76.

Apurado os custos fixos diretos, custos fixos indiretos, despesas, custos com matéria-prima, custos com a mão de obra direta e elaborado os respectivos rateios, são apresentadas as análises de custos pelo método de custeio absorção e pelo método de custeio variável.

Assim, o custeio absorção é o método de apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos, abrangendo todos os custos da empresa como: matéria-prima, mão de obra direta, depreciações, embalagens e os custos fixos indiretos. Além disso, é o método que respeita os princípios da contabilidade e aceito pela legislação. A tabela 11 mostra o custo unitário dos produtos fabricados pelo método de custeio absorção.

Tabela 11 - Custo unitário pelo método de custeio absorção

Produtos	Matéria-prima	Mão de obra direta	Custo fixo direto	Custo fixo indireto	Embalagem	Custo Total
Pão Caseiro	R\$ 1,40	R\$ 0,25	R\$ 0,0069	R\$ 0,6713	R\$ 0,12	R\$ 2,4482
Cuca Simples	R\$ 1,89	R\$ 0,28	R\$ 0,0069	R\$ 0,7384	R\$ 0,15	R\$ 3,0653

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na tabela 11 que o custo unitário do pão caseiro pelo método de custeio absorção foi obtido pela somatória da matéria-prima R\$ 1,40, da mão de obra direta R\$ 0,25, do custo fixo direto R\$ 0,0069, do custo fixo indireto R\$ 0,6713 e do custo com a embalagem R\$ 0,12, totalizando um custo unitário total de R\$ 2,4482. Por fim, o custo unitário da cuca simples obtido pelo método de custeio absorção foi de R\$ 3,0653.

Por outro lado, no método de custeio variável são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados. Assim, a tabela 12 demonstra o custo unitário dos produtos fabricados pelo método de custeio variável.

Tabela 12 - Custo unitário pelo método de custeio variável

Produtos	Matéria-Prima	Embalagem	Custo Total
Pão Caseiro	R\$ 1,40	R\$ 0,12	R\$ 1,52
Cuca Simples	R\$ 1,89	R\$ 0,15	R\$ 2,04

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na tabela acima que foram alocados aos produtos somente os custos variáveis, que neste caso incluem a matéria-prima e a embalagem, resultando no custeio

variável. Portanto, o custo unitário do pão caseiro pelo método de custeio variável é de R\$ 1,52 e o custo unitário da cuca simples totalizou R\$ 2,04. A tabela 13 apresenta o preço de venda mínimo unitário pelo método de custeio variável.

Tabela 13 - Preço de venda mínimo unitário pelo método de custeio variável

Produtos	Custo variável unitário	Mark-up mínimo	Preço de venda mínimo unitário
Pão Caseiro	R\$ 1,52	0,8548	R\$ 1,7782
Cuca Simples	R\$ 2,04	0,8548	R\$ 2,3865

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na tabela acima que preço mínimo de venda unitário do pão caseiro pelo método de custeio variável é de R\$ 1,7782 e o preço mínimo para a unidade da cuca simples é de R\$ 2,3865. A tabela 14 mostra a formação do preço de venda pelo *Mark-up*.

Tabela 14 - Formação do preço de venda pelo *Mark-up*

Produtos	Despesas %	Impostos %	Margem de Lucro %		Mark-up Divisor	Mark up multipl.	MK PV Mínimo	MK PV Minuto
			de Lucro %	Total %				
Pão Caseiro	10,52%	4%	25%	39,52%	0,6048	1,6534	0,8548	1,1699
Cuca Simples	10,52%	4%	20%	34,52%	0,6548	1,5272	0,8548	1,1699

Fonte: Dados da pesquisa.

É possível observar na tabela 14 que para o cálculo do *mark-up* foram incluídas as despesas, impostos e margem de lucro desejada, na qual para o pão caseiro foi de 25% e para a cuca simples 20%. Verifica-se que o cálculo do *mark-up* resultou em mark-up multiplicados para o pão caseiro de 1,6534 e para a cuca simples de 1,5272. A tabela 15 mostra o calculado o preço de venda orientado pelo método de custeio por absorção.

Tabela 15 - Preço de venda orientado pelo custeio absorção

Produtos	Custo total	Mark-up	PV Orientativo
Pão Caseiro	R\$ 2,4482	1,6534	R\$ 4,0478
Cuca Simples	R\$ 3,0653	1,5272	R\$ 4,6813

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na tabela 15 que o custo unitário pelo custeio absorção apresentado na tabela 11 foi multiplicado pelo *mark-up* obtido na tabela 14 que resultou no preço de venda orientativo. Assim, para o pão caseiro o preço de venda orientativo é de R\$ 4,0478 e para a cuca simples é de R\$ 4,6813. A tabela 15 mostra a análise comparativa entre o preço de venda orientativo e o preço de venda praticado pela empresa em estudo.

Tabela 15 – Comparativo entre o preço de venda orientativo e o preço de venda praticado

Produtos	Preço de venda Orientativo	Preço de venda praticado	Diferença
Pão Caseiro	R\$ 4,0478	R\$ 4,50	R\$ 0,4512
Cuca Simples	R\$ 4,6813	R\$ 4,50	(R\$ 0,1813)

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na tabela acima que o preço de venda praticado para cada unidade da cuca simples é menor que o preço orientativo em R\$ 0,18 centavos e o preço de venda praticado para cada unidade do pão caseiro é maior que o preço orientativo em R\$ 0,45 centavos. A tabela 16 demonstra a margem de contribuição sobre o preço de venda orientativo.

Tabela 16 - Margem de contribuição sobre o preço de venda orientativo pelo método custeio variável

Produtos	Preço Orientativo	Custo Variável	Impostos 4%	Margem Contribuição Unitário	Quantidade Vendida	Margem Contribuição Total
Pão Caseiro	R\$ 4,0478	R\$1,52	R\$ 0,1619	R\$ 2,3660	250	R\$ 591,50
Cuca Simples	R\$ 4,6813	R\$ 2,04	R\$ 0,1873	R\$ 2,4540	150	R\$ 368,10
TOTAL						R\$ 959,60

Fonte: Dados da pesquisa.

A margem de contribuição apresenta o quanto o produto contribui depois de descontados impostos e custos. Assim, tem-se que para o pão caseiro a margem de contribuição unitária de R\$ 2,3660 que multiplicado pela quantidade vendida resultou em uma margem de contribuição total de R\$ 591,50. Para a cuca simples a margem de contribuição unitária é de R\$ 2,4540 que multiplicado pela quantidade vendida resultou em uma margem de contribuição total de R\$ 368,10. A tabela 17 apresenta a margem de contribuição sobre o preço de venda praticado.

Tabela 17 - Margem de Contribuição sobre o preço de venda praticado pelo método de custeio variável

Produtos	Preço de venda praticado	Custo Variável	Impostos 4%	Margem Contribuição Unitário	Quantidade Vendida	Margem Contribuição Total
Pão Caseiro	R\$ 4,50	R\$ 1,52	R\$ 0,18	R\$ 2,80	250	R\$ 700,00
Cuca Simples	R\$ 4,50	R\$ 2,04	R\$ 0,18	R\$ 2,28	150	R\$ 342,00
TOTAL						R\$ 1.042,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na tabela 17 que o pão caseiro apresentou a margem de contribuição unitária de R\$ 2,80 que multiplicado pela quantidade vendida resultou em uma margem de contribuição total de R\$ 700,00. Para a cuca simples a margem de contribuição unitária é de R\$ 2,28 que multiplicado pela quantidade vendida resultou em uma margem de contribuição total de R\$ 342,10. A tabela 18 mostra a demonstração do resultado pelo preço de venda orientativo utilizando o custeio absorção.

Tabela 18 - Demonstração do resultado pelo preço de venda orientativo no método de custeio absorção

Produtos	Preço orientativo	Custo Total absorção	Impostos 4%	Despesas 10,52%	Resultado	Resultado %
Pão Caseiro	R\$ 4,0479	R\$ 2,4482	R\$ 0,1619	R\$ 0,4258	R\$ 1,012	25%
Cuca Simples	R\$ 4,6813	R\$ 3,0653	R\$ 0,1873	R\$ 0,4925	R\$ 0,9362	20%

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na tabela acima que o resultado alcança a mesma margem proposta no *mark-up* do quadro 14. Para tanto, o pão caseiro com um preço de venda orientativo de R\$

4,0479 diminuindo R\$ 2,4482 de custo absorção, R\$ 0,1619 de impostos, R\$ 0,4258 de despesas resultou em uma sobra de R\$ 1,012 com uma margem de 25%. A cuca simples com um preço de venda orientativo de R\$ 4,6813 descontando R\$ 3,0653 de custo absorção, R\$ 0,1873 de impostos e R\$ 0,4925 de despesas resultou em uma sobra de R\$ 0,9362, ou seja, com uma margem de 20%. Por fim, a tabela 19 apresenta a demonstração do resultado pelo preço de venda praticado no método de custeio absorção.

Tabela 19 - Demonstração do resultado pelo preço de venda praticado no método de custeio absorção

Produtos	Preço praticado	Custo Total absorção	Impostos 4%	Despesas 10,52%	Resultado	Resultado %
Pão Caseiro	R\$ 4,50	R\$ 2,4482	R\$ 0,18	R\$ 0,4734	R\$ 1,3984	31,07%
Cuca Simples	R\$ 4,50	R\$ 3,0653	R\$ 0,18	R\$ 0,4734	R\$ 0,7813	17,36%

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na tabela 19 que o preço de venda praticado para cada unidade do pão caseiro tem uma sobra de R\$ 1,3984, que representa uma margem de lucro de 31,07% e para cada unidade da cuca simples tem uma sobra de R\$ 0,7813, que representa uma margem de lucro de 17,36%.

7 Considerações finais e recomendações

Em meio à forte competitividade do setor empresarial, torna-se cada dia mais importante a administração dos custos dos produtos e serviços. O controle dos custos permite que as empresas visualizem os setores nos quais certos gastos são disponíveis ou indisponíveis, auxiliando na correta formação dos preços.

A contabilidade de custos passou a ter uma importância fundamental como atividade de apoio ao gerenciamento do processo produtivo e para a formação do preço de venda. Assim, os gestores da empresa em estudo não realizavam qualquer método de cálculo para análise de custos e o preço de venda era baseado na concorrência ou no preço de mercado. Desta forma, não era possível encontrar a rentabilidade e a lucratividade gerada pelos produtos fabricados.

Para tanto, o objetivo do presente estudo foi identificar os custos e a formação do preço de venda dos produtos de uma indústria de panificação localizada no Oeste do Estado de Santa Catarina. Assim, o primeiro passo foi diagnosticar os custos de produção dos dois produtos pesquisados (pão caseiro e cuca simples). Posteriormente, foram calculados os custos na fabricação dos produtos pelo método de custeio variável e pelo custeio absorção. No método de custeio variável foram incluídos os custos variáveis, ficando os custos fixos separados, resultando em um custo unitário de R\$ 1,52 para o pão caseiro e R\$ 2,04 para a cuca simples.

Por outro lado, no método de custeio absorção foram incluídos todos os custos, resultando em um custo unitário de R\$ 2,44 para o pão caseiro e de R\$ 3,06 para a cuca simples. Em seguida foi formado o preço de venda do pão caseiro e da cuca simples a partir da rentabilidade desejada pelos gestores da empresa em estudo. Encontrado o *mark-up* foi possível calcular o preço de venda orientativo no qual utilizou-se do custo total já calculado pelo método de custeio absorção, resultando em um preço de venda orientativo de R\$ 4,05 para cada unidade do pão caseiro e de R\$ 4,68 para cada unidade da cuca simples.

Com base no resultado do preço de venda orientativo foi efetuada uma análise comparativa com o preço de venda praticado pela empresa em estudo. Assim, constatou-se que o preço de venda praticado é de R\$ 4,50 para cada unidade do pão caseiro e de R\$ 4,50 para cada unidade da cuca simples. No entanto, o preço de venda orientativo pressupõe que cada unidade do pão caseiro está sendo vendida a R\$ 0,45 centavos acima do preço praticado e

cada unidade da cuca simples está sendo vendida a R\$ 0,18 centavos abaixo do preço praticado.

Por fim, foi apresentada a demonstração do resultado pelo preço de venda orientativo, resultando em uma margem de lucro de 25% para cada unidade do pão caseiro e de 20% para cada unidade da cuca simples. Por outro lado, a demonstração do resultado pelo preço de venda praticado resultou em uma margem de lucro de 31% para cada unidade do pão caseiro e de 17% para cada unidade da cuca simples.

Conclui-se que o pão caseiro e a cuca simples fabricados na empresa em estudo geram lucratividade, no qual o pão caseiro gera uma margem de lucro de 31% e a cuca simples uma margem de lucro de 17%. Portanto, verifica-se que se a empresa continuar vendendo seus produtos pelo preço de venda praticado é mais vantajoso e lucrativo a venda do pão caseiro.

Como limitações foram encontradas dificuldades no rateio dos custos com gás, sendo que o forno é um equipamento antigo e sem dados do fornecedor. Destaca-se que o forno é elétrico e ao mesmo tempo a gás de cozinha por este motivo a energia elétrica e o gás foram alocados diretamente aos custos fixos.

Como sugestão para novas pesquisas propõem-se verificar o custo e a formação do preço de venda de outros produtos da indústria de panificação e também efetuar um estudo mercadológico para identificar o preço dos produtos praticado por outros estabelecimentos.

REFERÊNCIAS

ASSEF, R. **Manual de gerência de preços**: do valor percebido pelo consumidor aos lucros da empresa. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

BARROS, A. J. S.; LEHFELD, N. A. S. **Fundamentos da Metodologia científica**. 3ª edição. São Paulo: Pearson, 2007.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços**: com aplicação na calculadora HP 12C. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CUNHA, M. C.; FERNANDES, M, S. **A utilização da Contabilidade de Custos na formação do preço de venda**. X Encontro de Iniciação a Docência, 2007.

GIL, A. C. **Método e técnica de pesquisa social**. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HAIR, J. F. et al. **Análise multivariada de dados**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HORNGREN, C. T. **Contabilidade de Custos**: um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 1989.

_____. **Contabilidade de Custos**. Tradução de José Luiz Paravato. 9ª ed. Rio de Janeiro. Livro técnico, 1997.

KPMG, Consulting; GALLORO, Associados. **Gestão de custos e preços**. In Custos: ferramentas de gestão/ Conselho Regional de Contabilidade do estado de São Paulo; coordenação José Barbosa da Silva Junior. São Paulo: Atlas, 2000.

LINS, L. S.; SILVA, R. N. S. **Gestão de custos**: contabilidade, controle e análise. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**: inclui o ABC. 5º Ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

NAGLE, T. Nunca se negocia preço. **HSM Management**, Dossiê, São Paulo, n. 33, p. 66-71, jul/ago, 2002.

NIEDERLE, F. **Sistema de custos e análise de preços na Padaria Bom Gosto**. 2012. 112 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) Universidade Regional do Noroeste do Rio Grande do Sul, 2012.

NUENO, J. L. O impacto do preço no mercado. **HSM Management**, Dossiê, São Paulo, n. 33, p. 84-88, jul/ago, 2002.

PINTO, L. J. S. **Formação do Preço de Venda com Base no Lucro Desejado: Um Estudo de Caso através do Mapeamento dos Custos e Despesa**. VIII Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, 2011.

RAUPP, M. F.; BEUREN, I. M. Metodologia de Pesquisa Aplicável as Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, M. B.; GRIGOLO, T. M. **Metodologia para iniciação científica à prática da pesquisa e da extensão II**. Caderno Pedagógico. Florianópolis, UDESC, 2002.

VICECONTI, P.; DAS NEVES, S. **Contabilidade de Custos**: um enfoque direto e objetivo. 2º ed. São Paulo: Frase, 2000.

VIEIRA, E. V. **As ferramentas contábeis e o empreendedorismo no desenvolvimento das micro e pequenas empresas: o caso das empresas de panificação da cidade de Campo Grande/MS**, Universidade Católica Dom Bosco, Pós-Graduação em Desenvolvimento Local (Mestrado Acadêmico) Campo Grande, MS, 2008.