

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**APURAÇÃO DE RESULTADO PELA APLICAÇÃO
DO CUSTEIO VARIÁVEL:
UM ESTUDO DE CASO**

TRABALHO DE CONCLUSÃO

Milton Cesar Stefanello

Santa Maria, RS, Brasil

2008

**APURAÇÃO DE RESULTADO PELA APLICAÇÃO DO
CUSTEIO VARIÁVEL:
UM ESTUDO DE CASO**

por

Milton Cesar Stefanello

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis,
do Centro de Ciências Sociais e Humanas, da Universidade Federal de
Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau
de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Msc Sérgio Rossi Madruga

Santa Maria, RS, Brasil

2008

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

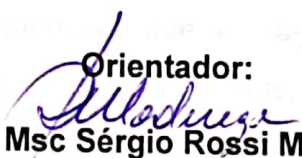
O Orientador, abaixo assinado,
Aprova o Trabalho de Conclusão

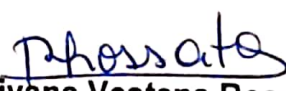
**APURAÇÃO DE RESULTADO PELA APLICAÇÃO DO CUSTEIO
VARIÁVEL: UM ESTUDO DE CASO**

elaborado por
Milton Cesar Stefanello

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

Orientador:


Prof. Msc Sérgio Rossi Madruga
(Presidente)


Prof. Marivane Vestena Rossato
(Membro)


Prof. Luiz Henrique Figueira Marquezan
(Membro)

Santa Maria, 16 de julho de 2008.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar agradeço a Deus, principalmente pela oportunidade da vida; por ser onipotente, capaz de colocar obstáculos em nosso caminho com o único objetivo de nos engrandecer.

Em especial gostaria de agradecer aos meus pais Roque e Ivone, juntamente com meus familiares, pelos ensinamentos primordiais da vida, da educação e por serem a base de motivação e força para minhas conquistas. Também por entender minha ausência sem ao menos nada exigir-me, respeitando, alegrando-se com cada conquista e orgulhando-se de minhas vitórias.

Também quero agradecer ao Professor Sergio Rossi Madruga, pelo profissionalismo, dedicação e colaboração demonstrada no decorrer deste semestre. Agradeço aos professores do curso de Ciências Contábeis pelos ensinamentos transmitidos ao longo do curso.

Agradeço a Cia Sul Gesso na pessoa da Sra. Lediana Menezes Fialho, sócia proprietária, por permitir a realização deste trabalho, engrandecendo-me pela oportunidade da pesquisa e estudo.

Obrigado a todas as pessoas que de alguma forma contribuíram para execução do meu trabalho, com idéias, com gestos, com palavras e com sorrisos.

Obrigado a todos que me ajudaram a chegar até aqui, especialmente aos meus pais, professores e amigos, por terem sido a base de minha vida e por terem me apoiado em todos os momentos. Obrigado a Deus por tudo.

Maria, 20/10/2014

1914

ESTUDO DE ECONOMIA SOCIAL

1914

... a economia social é uma ciência que se ocupa do estudo das relações humanas em relação à produção e distribuição dos bens materiais e espirituais. Ela se preocupa com o bem-estar geral da sociedade, com a justiça social e com a melhoria das condições de vida de todos os membros da comunidade. O estudo da economia social é essencial para compreendermos as causas das desigualdades sociais e para encontrar as soluções mais eficazes para a melhoria da vida humana. A economia social não se limita apenas ao estudo das relações econômicas, mas também abrange aspectos culturais, políticos e filosóficos. Ela nos ajuda a entender como as diferentes sociedades organizam suas vidas e como podemos construir uma sociedade mais justa e equitativa. A economia social é, portanto, uma ciência que nos oferece ferramentas valiosas para analisar e transformar a realidade social em que vivemos.

... a economia social é uma ciência que se ocupa do estudo das relações humanas em relação à produção e distribuição dos bens materiais e espirituais.

O degrau de uma escada não serve simplesmente para que alguém permaneça em cima dele, destina-se a sustentar o pé de um homem pelo tempo suficiente para que ele coloque o outro um pouco mais alto.

(Thomas Huxley)

RESUMO

Trabalho de Conclusão
Curso de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

APURAÇÃO DE RESULTADO PELA APLICAÇÃO DO CUSTEIO VARIÁVEL - UM ESTUDO DE CASO

AUTOR: MILTON CESAR STEFANELLO
ORIENTADOR: SERGIO ROSSI MADRUGA
Data e Local da Defesa: Santa Maria, 16 de julho de 2008.

Informações gerenciais bem interpretadas proporcionam aos empresários a tomada de decisões valiosas. O objetivo deste trabalho foi, através do método do custeio variável, identificar os custos de produção, apurar a margem de contribuição total e a lucratividade de cada produto fabricado pela empresa Cia Sul Gesso, tendo em vista a necessidade e o interesse da empresa em ter conhecimento destas informações, juntamente, a pedido da administração, fazer o mesmo para o produto forro, que não é produzido por ela, mas comprado. O estudo de caso foi realizado em uma empresa do ramo de gesso, a Cia Sul Gesso, localizada em Santa Maria, e escolhido o mês de abril de 2008 por ter um período mensal completo, estar no cronograma e dar maior viabilidade para o trabalho de conclusão do curso. O trabalho foi desenvolvido através de uma pesquisa descritiva onde foram coletados dados referentes à operação de produção da empresa. Os dados foram analisados e transformados em informações. Um estudo base referente ao método de custeio variável, despesas, custos diretos, margem de contribuição e lucratividade, os quais servem como base para a contabilidade de custos e dão suporte para as informações gerenciais, foi utilizado para dar sustentação ao trabalho. Após o levantamento das informações necessárias, identificação dos produtos envolvidos diretamente na fabricação, como matéria-prima, mão-de-obra e outros insumos, chegou-se a margem de contribuição e lucratividade de cada produto. Com essas informações e identificação dos custos e sua alocação, concluiu-se que o produto com a maior margem de contribuição total, no mês de abril de 2008, para a empresa, é a moldura de 5 cm, e o produto com a maior lucratividade total é a moldura de 3 cm.

Palavras-chave: Custeio Variável; Margem de Contribuição; Lucratividade.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Organograma	36
Figura 2 - Estrutura do funcionamento operacional	37
Fotografia 1 - Gesso (gosma) distribuído na prancha.....	39
Fotografia 2 - Funcionário arrastando a forma sobre o gesso.....	39
Fotografia 3 - Funcionário arrastando a forma sobre o gesso.....	39
Fotografia 4 – Produto acabado (molduras).....	39

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Custo de aquisição do pó de gesso	40
Quadro 2 - Percentagem e valor do pó de gesso para 1kg de gesso processado	41
Quadro 3 - Valor do metro cúbico da água	41
Quadro 4 - Percentagem e valor da água para cada 1kg de gesso processado..	41
Quadro 5 - Cálculo do peso total das unidades produzidas	42
Quadro 6 - Cálculo dos custos diretos envolvidos na produção de 1kg	42
Quadro 7 - Cálculo do custo da mão-de-obra indireta	43
Quadro 8 - Levantamento dos custos indiretos	45
Quadro 9 - Cálculo da percentagem de cada produto em relação ao total	46
Quadro 10 - Cálculo da alocação dos custos variáveis	46
Quadro 11 - Cálculo da margem de contribuição total de cada produto	47
Quadro 12 - Cálculo da margem de contribuição unitária de cada produto	48
Quadro 13 - Cálculo da lucratividade total de cada produto	48
Quadro 14 - Cálculo da lucratividade unitária de cada produto	49

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1.1 Tema	11
1.1.2 Delimitação do tema	11
1.1.3 Problema	11
1.1.4 Objetivos	12
1.1.4.1 Objetivo geral	12
1.1.4.2 Objetivos específicos	12
1.2 Justificativa	13
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	14
2.1 Histórico da contabilidade de custos	14
2.1.1 Conceito da contabilidade de custos	14
2.2 Contabilidade geral	16
2.3 Contabilidade gerencial	17
2.4 Classificação dos custos	19
2.4.1 Custos unitários	21
2.4.2 Custos diretos	21
2.4.3 Custos indiretos	21
2.4.4 Custos fixos	22
2.4.5 Custos variáveis	22
2.5 Métodos de custeio	23
2.5.1 Custeio direto ou variável	23
2.5.2 Custeio por absorção	25
2.5.3 Custeio baseado em atividade (ABC)	26

2.6 Formação do preço de venda	27
2.6.1 Métodos de formação do preço de venda	28
2.7 Margem de contribuição	29
2.7.1 Vantagens do cálculo da margem de contribuição	30
2.8 Ponto de equilíbrio	31
2.8.1 Ponto de equilíbrio contábil	32
2.8.2 Ponto de equilíbrio econômico	32
2.8.3 Ponto de equilíbrio Financeiro	32
2.8.4 Ponto de fechamento	33
3 METODOLOGIA	34
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	35
4.1 A Empresa	35
4.1.1 Atendimento ao cliente	35
4.1.2 Organograma	36
4.1.3 Funcionamento operacional	36
4.1.4 Produtos	38
4.1.5 Processo de fabricação das molduras	38
4.2 Custos de produção das molduras	40
4.2.1 Identificação e classificação dos custos na produção	40
4.2.2 Cálculo do custo do pó de gesso	40
4.2.3 Cálculo do custo da água usada na produção	41
4.2.4 Cálculo do peso total de cada unidade	42
4.2.5 Custo direto total para produzir 1 quilo do produto acabado	42
4.3 Custo da mão-de-obra indireta	43
4.3.1 Levantamento dos custos indiretos	44
4.3.2 Cálculo da percentagem dos produtos em relação à quantidade total	45
4.4 Alocação dos custos variáveis ao produto	46
4.5 Cálculo da margem de contribuição total e unitária de cada produto	46
4.6 Cálculo da lucratividade total e unitária de cada produto	48
CONCLUSÃO	50
REFERÊNCIAS	52

INTRODUÇÃO

Uma das principais preocupações dos responsáveis pela área industrial de uma organização é a identificação dos custos. Neste sentido as empresas, em sua maioria, utilizam-se da técnica de *mark-up* para formação do preço de venda, baseado no valor de compra do produto.

Medidas da condição econômica, como as de custos e lucratividade dos produtos, dos serviços, dos clientes e das atividades das empresas, são obtidas dos sistemas de contabilidade gerencial.

Em um ambiente de acirrada competição, a gestão econômica das empresas tornou-se bastante dinâmica e complexa, exigindo maior atenção por parte dos gestores. Por isso, cada vez mais, é imprescindível a utilização de relatórios capazes de informar com precisão de valor e tempo sobre os custos das empresas (WERNKE, 1999).

Os empresários buscam gerenciar suas organizações com competência, eficiência, eficácia e responsabilidade. A contabilidade tem grande importância como fonte geradora de dados relevantes que se tornam informações necessárias para a tomada de decisões. Um dos recursos utilizados pela contabilidade de custos é a Margem de Contribuição, que é a margem de ganho das vendas ou lucro bruto. O valor que um determinado produto contribui para o resultado operacional da empresa é chamado de margem de contribuição, ou seja, é o valor da receita total das vendas de um determinado produto menos o custo variável de sua produção e as despesas variáveis de sua venda.

O lucro é o principal estímulo do empresário, se uma empresa está dando lucro significa que o empreendimento está tendo sucesso e que o seu volume de vendas está sendo adequado.

Neste sentido, o custeio variável é útil para a tomada de decisões administrativas ligadas a fixação de preços, decisão de compra ou fabricação, determinação do mix de produtos, e ainda para possibilitar a determinação dos lucros em face das variações na demanda.

1.1 Tema

Estudo da margem de contribuição.

1.1.2 Delimitação do tema

O estudo de caso foi realizado na empresa Cia Sul Gesso, localizada na cidade de Santa Maria – RS, do ramo de fabricação de molduras e forro de gesso, onde foi utilizado o Sistema de Custeio Variável como forma de determinar seus custos de produção para que se possa estabelecer a formação do preço de venda, objetivando o melhor resultado.

1.1.3 Problema

Conhecer a margem de contribuição que os produtos vendidos proporcionam, mesmo antes de serem realizadas as vendas, é fundamental para o planejamento de qualquer empresa, principalmente considerando-se que a Margem de Contribuição pode ser fixada no momento do cálculo do preço de venda dos produtos ou serviços. Se a Margem de Contribuição não for conhecida, a empresa pode estar vendendo muito e acumulando prejuízo.

Obtendo as orientações necessárias para entender o que é Margem de Contribuição e como usá-la, certamente a administração tomará decisões que proporcionarão à empresa melhores condições de competitividade. Com isso, poderão ser obtidos resultados mais eficazes nas negociações futuras.

A organização precisa conhecer o produto que possui melhor lucratividade (considerando lucratividade e Margem de Contribuição unitária/Preço unitário), pois será o produto que gerará o maior resultado.

Os gestores geralmente consideram o produto mais rentável, o mais importante. Em outros casos, podem considerar como principal o produto mais vendido, ou de maior preço ou com o menor custo e despesa ou de maior lucratividade.

O gerenciamento dos custos e despesas dos produtos e serviços é de tal importância que se torna um dos principais itens para garantir a saúde financeira do empreendimento. Dessa forma, tem-se a necessidade da análise de um

procedimento de controle de custos que busque um melhor resultado para a atividade.

Para compreender esta busca, faz-se necessário a aplicação de um sistema de gerenciamento de resultado (receitas e custos), a ser adaptado aos produtos ou serviços. Esta foi a principal motivação, necessidade e interesse da empresa Cia Sul Gesso em descobrir seus custos de produção e resultou na elaboração deste estudo.

A fim de que os responsáveis pela organização conheçam a efetiva contribuição que cada produto desempenha na formação do resultado foi necessário fazer a identificação de todos os produtos, e através do método de Custeio Variável, visualizar os produtos que geram a maior Margem de Contribuição e Lucratividade, para isso foi necessário fazer o levantamento de todos os custos e despesas envolvidas na compra e produção de cada produto.

Diante desta problemática, o questionamento se resume em saber, através do método de Custeio Variável, quais os produtos que geram maior Margem de Contribuição e Lucratividade para a empresa?

1.1.4 Objetivos

Objetivos são níveis adequados de apresentação e compreende o próprio estudo através da pesquisa. Através dele são estabelecidos os objetivos, os quais podem ser definidos em objetivos gerais e específicos.

1.1.4.1 Objetivo geral

Determinar entre os produtos fabricados na empresa Cia Sul Gesso, através do método de Custeio Variável, os que mais contribuem para a formação da Margem de Contribuição e lucratividade total.

1.1.4.2 Objetivos específicos

- a) Caracterização do processo produtivo através de fotografias.
- b) Apuração dos custos variáveis dos produtos fabricados pela empresa.
- c) Calcular a Margem de Contribuição e lucratividade de cada produto.

d) Determinar a participação de cada produto na Margem de Contribuição e lucratividade total.

1.2 Justificativa

Para que a administração possa confiar nos relatórios gerenciais fornecidos pela contabilidade é preciso que os mesmos sejam elaborados com dados confiáveis. Para isso, a pessoa responsável por esta área deverá identificar, distinguir e analisar os custos operacionais fixos pertencentes à empresa, bem como seus custos variáveis e alocá-los corretamente e adequadamente ao custo para formação do preço de venda dos produtos.

Com isto, o profissional estará dando uma das maiores contribuições para sua empresa, na obtenção de um resultado positivo.

O estudo na área de gerenciamento de resultado faz-se necessário por se tratar de um importante meio de garantia da saúde financeira de qualquer organização.

Este estudo tem por finalidade desenvolver um trabalho, em uma empresa do ramo de gesso, utilizando o método do custeio variável de produtos, para que proporcionem aos diretores um melhor gerenciamento de seus custos e despesas. Conhecer os custos e despesas em um sistema de produção gera aos administradores a base de conhecimento para futuros orçamentos de preços e que a margem de contribuição mostre a eles o seu papel de cobrir os custos e despesas fixas e posteriormente gerar lucro.

Afim de atingir os objetivos propostos, o presente estudo, além da introdução, está organizado da seguinte maneira: no capítulo 2, realizou-se o estudo bibliográfico necessário ao entendimento do tema, nas suas peculiaridades e apropriações ao estudo de caso; no capítulo 3, a metodologia com suas técnicas e métodos demonstrando como foi a coleta de dados; o capítulo 4 aborda os resultados e discussões, onde apresentou-se a empresa, o funcionamento operacional, os produtos, os custos de produção, a margem de contribuição e a lucratividade de cada produto; no último capítulo realizou-se a conclusão, a qual mostrou a situação da empresa em estudo quanto ao controle dos custos, os objetivos propostos alcançados e as considerações e sugestões do autor sobre o trabalho realizado.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 Histórico da contabilidade de custos

A história da contabilidade de custos inicia-se a partir da preocupação do homem em saber a quantidade de valores que possuía e de que forma aumentar suas posses. Tais informações não eram de fácil memorização, pois já eram de grande volume e requeriam registros.

Pensando nisto Frei Luca Pacioli, no século XV, na Itália, no período do mercantilismo, sistematizou a Contabilidade, e também abriu precedente para que novas obras pudessem ser escritas sobre o assunto.

No Brasil, a contabilidade teve início com a vinda da família real no reinado de D. João VI (1808) que incrementou a atividade colonial, exigindo, devido ao aumento dos gastos públicos e também da renda nos Estados, um melhor aparato fiscal.

A contabilidade de custos surgiu com maior importância através da revolução industrial. Naquela época, o processo de produção nas empresas era muito semelhante onde se procurava identificar o valor dos produtos fabricados e vendidos.

Com o tempo e o uso mais intensivo das máquinas no processo produtivo, começaram a aparecer diferentes análises para os custos e métodos mais complexos para determiná-los.

Foi o pensamento do futuro que levou o homem aos primeiros registros a fim de que pudesse conhecer as suas reais possibilidades de uso, de consumo e de produção.

2.1.1 Conceito da contabilidade de custos

A contabilidade de custos tradicional é o sistema de contabilidade gerencial mais usado. Esse sistema usa o custo dos produtos, as medidas de eficiência na produção, análises de variância, o desempenho de cada produto, etc. para fazer a ligação entre uma decisão e a lucratividade da empresa.

Para tomar decisões a contabilidade de custos usa o custo dos produtos. E para calcular qual o custo de um produto precisamos perceber que os custos dos

produtos são conseqüência do consumo que cada produto tem de cada recurso da empresa.

Os empresários acreditam que com a maximização de qualquer elo de produção, estarão maximizando a eficiência do sistema como um todo. Para a contabilidade de custos, todos os recursos da empresa são igualmente importantes. Ela não encara a organização como um sistema, e por isso não diferencia entre os vários elos do sistema (nem sempre o produto mais vendido é o que gera maior lucratividade).

os custos refletem os recursos que a empresa usa para fornecer serviços ou produtos. Realizando as mesmas coisas com menos recursos e, portanto, menor custo, significa que a empresa está tornando-se mais eficiente. O custo é importante por causa da relação entre o custo do produto e seu preço. A longo prazo, o preço recebido por um produto deve cobrir seus custos, ou a empresa irá parar de produzir aquele produto (ATKINSON et al., 2000, p.85).

Uma empresa pode adotar uma estratégia de liderança nos custos para atender os diversos segmentos do mercado, oferecendo um produto padrão e procurando obter vantagens de custos com seus fornecedores, deste modo poderá antecipar-se aos seus concorrentes.

Conforme Porter (1985 apud BRUNI e FAMÁ, 2003), outras ferramentas de análise estratégica utilizadas no entendimento dos custos, preços e lucros podem ser vistas em alguns modelos e que determinam a estrutura competitiva de um setor ou indústria é a estratégia competitiva adotada pela empresa.

A percepção da contabilidade de custos faz com que ela incentive a busca por altas eficiências em todos os recursos. Como ela pressupõe que todos os recursos são igualmente importantes, ela cria as medidas de eficiência locais. É preciso certificar que todos os recursos estão trabalhando na sua carga máxima.

Ainda, Bruni e Famá (2003), a análise Custos/Volume/Lucro envolve principalmente os conceitos de margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança. O ponto de partida é a determinação do valor da margem de contribuição e a forma como realizou-se tal cálculo.

a contabilidade de custos projeta e opera sistemas de custos, determina os custos por departamentos, por função, por centros de responsabilidades, por atividades, por produtos, por territórios, por períodos e por outros segmentos, faz a estimação de custos, estabelece padrões, manipula custos históricos, compara custos de diferentes períodos, compara custos reais com custos calculados, determina custos de alternativas, interpreta e

apresenta informações de custos como um auxílio à gerência no controle de operações correntes e futuras (LEONE, 2000, p.47).

Depois de serem definidas as informações gerenciais de custos, que deverão ser produzidas pela contabilidade de custos, a próxima etapa do trabalho será o projeto dos relatórios gerenciais.

De acordo com Leone (2000, p. 21), a contabilidade de custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais.

2.2 Contabilidade geral

A contabilidade é um processo ordenado em que usa os princípios gerais para registrar os custos de operações de um negócio. As informações coletadas nas operações de compra e vendas podem ser empregadas pelos administradores como dados contábeis e financeiros, pois estabelecem os custos de cada produto, na compra, fabricação ou prestação de serviços, além das despesas das outras funções do negócio, com o objetivo de alcançar a melhor lucratividade.

a contabilidade pode ser definida como o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operações 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 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 e FAMÁ, 2003, p. 24).

Existe também a dificuldade que empresas passam para adaptarem-se ao mercado competitivo, e isto tem levado seus administradores à procura, na contabilidade, desta adaptação, segundo Santos (2000), a contabilidade como linguagem de negócios tem sobressaído entre as ferramentas da administração, fornecendo subsídios poderosos por meio do gerenciamento das margens de contribuição das mercadorias vendidas.

2.3 Contabilidade gerencial

A contabilidade gerencial teve como principal meio de nascimento a Revolução Industrial no século XVIII, servindo como um meio de apuração dos custos e despesas do processo em que estão envolvidos os materiais e mão-de-obra.

O perfil deste profissional tem, com o passar dos tempos, se alterado, pois a competição e a necessidade de constantes inovações levam a uma necessidade das empresas em contratar pessoas profissionais com capacidade de se manterem atualizadas que desempenham sua função e que dominem outras áreas envolvidas no processo de manutenção das empresas no mercado de trabalho.

Por isso que hoje este profissional tem como função identificar, medir, analisar, interpretar e relatar as informações financeiras e operacionais para que a administração de uma empresa possa usar nas funções de planejar, avaliar, controlar e assegurar o uso apropriado dos seus recursos com responsabilidade e segurança.

A contabilidade gerencial para Corbett (1997, p. 22) deve fazer a conexão entre as ações locais dos gerentes e a lucratividade, para que estes possam saber que direção tomar. Medindo corretamente o impacto de ações locais no desempenho global, a contabilidade gerencial também serve como o agente motivador, pois premia as pessoas que contribuem significativamente ao objetivo da empresa. A contabilidade gerencial tem como objetivo principal fornecer informações para que os gerentes possam decidir qual o melhor caminho a seguir.

Segundo Coelho (1999, p. 26) a contabilidade gerencial será eficaz se contiver um sistema de informações contábeis integrado ao sistema de gestão empresarial, que é aquele que reúne e consolida todas as informações relevantes e necessárias para gerir a organização, e se considerar o controle como uma forma de se estudar novas possibilidades ou analisar novos caminhos que possibilitem redução de custos, agilidade de operação, maximização de lucros e manutenção da qualidade do produto ou serviço prestado pela empresa.

As informações gerenciais contábeis são fundamentais para a tomada de decisões e o controle da situação econômica da empresa. Elas produzem informações que ajudam de uma forma ou outra os gerentes, executivos e até mesmo os funcionários no processo de tomada de decisões.

Com a sobrecarga de informações é necessário que o contador se concentre nas situações estratégicas da empresa e do mercado externo e para isso o contador gerencial deve estar preparado para assumir esta função, pois a cada dia é mais comum os empresários consultarem estes profissionais contábeis para uma formação ou apuração de custos, uma análise de seu balanço patrimonial, uma opinião sobre uma formação do preço de venda, uma análise estratégica e até mesmo qual a melhor maneira que a empresa deve escolher para ser tributada. O profissional contábil que for bem mais além que registrar os atos e fatos administrativos certamente poderá atender essa demanda, tornando-se um contador gerencial.

Segundo Atkinson et al. (2000), as informações contábeis ajudam os administradores nas medidas das condições econômicas da organização, como as de custos e lucratividade dos produtos, dos serviços, dos clientes e das atividades das empresas, são obtidas do sistema da contabilidade gerencial. Além disso a informação gerencial contábil mede o desempenho econômico de unidades operacionais descentralizadas, como unidades de negócios, as divisões e os departamentos. Essas medidas de desempenho econômico ligam a estratégia empresarial à execução da estratégia individual de cada unidade operacional.

A contabilidade gerencial tem a função de participar no controle operacional, administrativo e estratégico de uma organização. Para o contador gerencial e para o empresário é necessário saber, através dos dados da contabilidade financeira, como se comportou a empresa no passado, para que possa traçar estratégias para situações de dificuldades a serem enfrentadas no futuro, através do planejamento de suas atividades e de seu pessoal.

o efetivo controle das atividades produtivas é condição indispensável para que qualquer empresa possa competir em igualdade de condições com seus concorrentes, hoje em dia. Sem este controle, ou seja sem a capacidade de avaliar o desempenho de suas atividades e de investir rapidamente para a correção e melhoria dos processos, a empresa estará em desvantagem frente a competição mais eficiente (BORNIA, 1995, p. 08).

“Eficiência é a característica que se refere à habilidade de um processo em alcançar seus objetivos e eficácia é um processo característico que se refere à habilidade de usar um mínimo de recursos possível para fazer alguma coisa” (ATKINSON et al. 2000, p. 87).

Conforme Atkinson et al. (2000), o sinal de advertência desencadeia uma investigação para identificar e corrigir o problema que determinou o sinal. Nos negócios, a deterioração do desempenho financeiro, assim como a queda das vendas, dos lucros, ou do retorno do investimento, são sinais advertindo que a eficiência ou eficácia da corrente de valores da empresa, ou que seus processos básicos, estão decrescendo.

De acordo com Noreen (1996) os dados da contabilidade gerencial podem ser usados para ajudar a controlar uma restrição da produção. A margem por unidade do recurso com restrição de capacidade é um segredo financeiro essencial para duas importantes decisões, o uso prioritário da restrição e decidir quando ou não elevar a restrição. Os produtos com margem menor de contribuição por unidade da restrição devem receber a menor prioridade; eles são o uso menos importante as restrições.

o primeiro fator determinante da rentabilidade de um projeto ou de uma empresa é a atratividade da indústria dentro da qual ela se insere. A capacidade de uma indústria de obter retornos maiores que seu custo de oportunidade de investimento depende de cinco forças competitivas que definem sua estrutura: o poder de barganha dos clientes, o poder de barganha dos fornecedores, a ameaça de substitutos do produto, a ameaça da possibilidade de novas empresas entrarem no mercado e o nível de competição entre as empresas existentes. Quanto mais intensas essas forças, maiores serão os custos, menores os preços praticáveis e menor o lucro (BRUNI e FAMÁ, 2003, p. 369).

2.4 Classificação dos custos

Custos são gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços.

Gastos são sacrifícios financeiros com os quais uma organização, uma pessoa ou um governo tem que arcar a fim de obter um produto, bem ou serviço qualquer.

Segundo Martins (2003), o gasto só passa a existir no momento da passagem para a propriedade da empresa, ou seja, no momento em que existe o reconhecimento contábil da dívida ativa assumida ou de redução do ativo dado em pagamento.

Dentre os principais gastos podemos citar:

Despesas: a princípio o lucro de uma empresa é dado pela diferença entre receitas e despesas. As despesas são gastos, não utilizados nas atividades de produção, que são incorridos justamente para que a empresa possa gerar as receitas, sendo que estas despesas podem ser fixas ou variáveis.

As despesas fixas são os gastos com a estrutura da empresa, necessários para o seu funcionamento, como aluguel, contas de água, luz e telefone, salários e encargos sociais, pró-labore, honorários do contador, etc.

As despesas variáveis são gastos que surgem no momento da realização da venda das mercadorias. As despesas variáveis são proporcionais ao volume de venda. As principais despesas variáveis de uma empresa são os impostos sobre as vendas (Simples Federal, Simples Estadual, ICMS) e comissões dos vendedores.

Despesas são consideradas como sendo o conjunto de vários gastos para uma empresa efetuar a venda de um produto ou a prestação de serviço ou como investimento feito para se obter uma utilidade.

despesas são gastos necessários para vender e enviar os produtos. De modo geral, são os gastos ligados às áreas administrativas e comerciais. O custo dos produtos, quando vendidos, transformam-se em despesas. Logo, despesa é o custo lançado contra a receita de um período contábil determinado (MAHER, 2001, p. 64).

Perdas: não envolvem diretamente os produtos, como a incorreta utilização de mão-de-obra ou desperdício de matéria-prima, ela pode ser um gasto não intencional devido a ocorrências de algum incidente involuntário (fogo, greve).

“São os fatos ocorridos em situações excepcionais que fogem a normalidade das operações da empresa. Tais itens não são considerados operacionais e não fazem parte dos custos de fabricação dos produtos” (WERNKE, 2001, p. 12).

Investimento: são gastos com bens ou serviços, ativado ou não, em função de sua vida útil e da sua destinação.

Segundo James (1996), o investimento representa a aplicação de recursos em todos os bens e direitos registrados no "Ativo" da empresa, que serão baixados pela Venda, Consumo e Amortização em futuro(s) período(s).

Esta classificação tem por objetivo permitir o uso eficiente do Sistema de Custeio adotado pela organização. Os custos diretos são alocados aos produtos independentemente do sistema de custeio utilizado, objetivando assim a não

variação de seu resultado, por outro lado, os custos indiretos variam de acordo com o sistema utilizado.

2.4.1 Custos unitários

São os custos absorvidos ou utilizados para se fabricar uma unidade do produto.

Para Horngren et al. (2000, p. 19) "custo é um recurso sacrificado ou de que se abre mão para um determinado fim. As pessoas consideram custos como quantias monetárias que devem ser pagas na aquisição de mercadorias ou serviços".

E para Atkinson et al. (2000, p. 125) "custo é definido como o valor monetário de bens e serviços gastos para se obter benefícios reais ou futuros".

A separação em direto e indireto, possibilita o entendimento da contabilidade de custos, que é minimizar o grau de entendimento no momento da distribuição dos custos indiretos, considerando que estes não apresentam uma relação objetiva com os produtos.

2.4.2 Custos diretos

Os custos diretos são os que são facilmente identificados nos produtos.

Para Wernke (2001) custos diretos são aqueles que podem ser diretamente apropriados aos produtos e que possuem medida clara e objetiva. Seus valores e quantidades em relação ao produto são facilmente identificados. Por exemplo: matérias-primas e embalagens.

2.4.3 Custos indiretos

Já os custos indiretos são aqueles que não são identificados nos produtos e necessitam de um método de rateio.

Os custos podem ser fixos, quando independem da quantidade produzida, e variáveis, quando dependem da quantidade produzida.

A interligação que existe entre custos fixos e variáveis consiste em uma importante etapa na análise de formação de preços e projeção de lucros obtidos a diversos níveis possíveis de produção e vendas.

2.4.4 Custos fixos

É o consumo de recursos que dentro de determinada capacidade de produção da empresa, tendem a permanecer constantes em seu total, apesar da variação do volume de produção e ou vendas.

Características:

1. São quantias fixas dentro de certos limites de produção, ou até a capacidade máxima;
2. São fixos em seu total, mas diminuem proporcionalmente ao número de unidades à medida que a produção aumente; e
3. O controle de sua ocorrência depende da alta administração e não dos supervisores dos departamentos.

Ex.: Salários Gerência Industrial, Manutenção, Salários Supervisão Industrial, Aluguéis, Depreciação de Máquinas e Equipamentos.

Conforme Maher (2001, p. 75) "Custos Fixos são os que não se alteram quando o volume se altera, dentro de um intervalo relevante de atividades".

2.4.5 Custos variáveis

É o consumo de recurso que tendem a variar em seu total, conforme fltuem as atividades produtivas da empresa.

Características:

1. variam no total em proporção direta ao volume de atividades;
2. permanecem relativamente constantes do ponto de vista unitário, ainda que varie o volume de atividades;
3. podem ser facilmente apropriados, com certa precisão, aos departamentos;e
4. o controle de sua possível ocorrência e consumo é de responsabilidade dos supervisores dos departamentos

Ex.: Mão-de-Obra Direta, Matéria-Prima, Embalagens, etc.

Ainda Maher (2001, p. 75) "Custos Variáveis são os que se alteram na proporção direta da alteração no volume, dentro de um intervalo relevante de atividade".

São os valores consumidos ou aplicados que tem seu crescimento vinculado a quantidade produzida pela empresa (WERNKE, 2001).

uma das principais funções da contabilidade de custos consiste em fornecer subsídio para a tomada de decisões. Nesse sentido, a identificação e distinção de gastos conforme sua variabilidade em variáveis e fixos tornam-se muito mais importantes do que a mera separação entre custos e despesas. A relação entre custos fixos e variáveis consiste em importante etapa na análise de formação de preços e projeção de lucros obtidos a diversos níveis possíveis de produção e vendas (Bruni e Famá, 2003, p.23).

2.5 Métodos de custeio

Existem vários métodos de custeio que podem ser utilizados por uma empresa, sendo que não há como afirmar qual deles trará o melhor detalhamento na participação dos custos de seus produtos ou serviços.

Conforme Martins (1996), a palavra *custeio* pode ser definida como: "método de apropriação de custos".

2.5.1 Custeio direto ou variável

O custeio direto surgiu, conforme Martins (1996, p.214), "devido aos problemas vistos com relação à dificuldade trazida pela apropriação dos custos fixos aos produtos e em função da grande utilidade do conhecimento do Custo Variável e da Margem de Contribuição".

"Custeio Direto ou Variável prevê uma apropriação de caráter gerencial, considerando apenas os custos variáveis dos produtos vendidos, enquanto os custos fixos ficam separados e são considerados como despesas do período" (WERNKE, 2001, p.29).

O método de custeio direto ou variável é utilizado no Brasil somente para fins gerenciais, pois a atual legislação obriga a utilização do método de custeio por absorção para fins contábeis e fiscais.

Podemos descrever como algumas vantagens e desvantagens do método do custeio variável, conforme Leone (1997, p. 341) os seguintes itens:

a) Vantagens:

- O custeamento variável apresenta de imediato a margem de contribuição;
- A geração de informações para a administração, quando se deseja saber, com segurança, quais produtos, linhas de produtos, departamento, territórios de vendas, clientes e outros segmentos (ou objetivos) que são lucrativos e onde a contabilidade de custos deseja investigar os efeitos inter-relacionados das mudanças ocorridas nas quantidades produzidas e vendidas, nos preços e nos custos de despesas;
- Os custos periódicos não se escondem nos estoques de produtos fabricados e em andamento, fazendo com que as figuras de lucro sejam ilusórias;
- Os custos fixos, periódicos e repetitivos, da forma como são destacados nas demonstrações de resultado, facilitam a visão do administrador sobre o montante desses custos e despesas e a influência que têm sobre o lucro dos negócios;
- É facilmente acoplado aos demais sistemas de custos; e
- Como produtos paralelos que se destaca no emprego do custeio variável estão os orçamentos flexíveis.

b) Desvantagens:

- as informações do custeio variável são bem aplicadas em problemas cujas soluções são de curto alcance no tempo. Para obter soluções de longo prazo, normalmente as informações do custeio variável não são recomendadas;
- o trabalho de análise das despesas e custos em fixos e variáveis é dispendioso e demorado. Sempre deverão ser feitos estudos de custos x benefícios; e
- os resultados do custeio variável não são aceitos para a preparação de demonstrações contábeis de uso externo.

“Custos Indiretos são os gastos que não podem ser alocados de forma direta e objetiva aos produtos ou a outro segmento ou atividade operacional, e caso sejam atribuídos aos produtos, serviços ou departamentos, serão mediante critério de rateio” (WERNKE, 2001, p.14).

Podemos dizer de modo geral, que os custos vão para as prateleiras, sendo armazenados nos estoques – são consumidos pelos produtos ou serviços durante

seu processo de elaboração. Já as despesas estão associadas ao período – não repercutem, diretamente, na elaboração dos produtos ou serviços prestados (BRUNI; FAMÁ, 2003).

Os analistas, ao escolher um sistema de custeio, devem considerar o conjunto em partes ou como um todo, para que atenda o custo-benefício na produção e comercialização dos produtos e que ao mesmo tempo seja de fácil compreensão para gerar as informações necessárias para a tomada de decisão.

No custeio variável ou direto apenas são atribuídos ao produto à parte variável, tratando os custos e despesas fixas como despesas, diretamente na demonstração de resultado, não fazendo parte do custo de produção em razão de existirem independentemente ou não da fabricação dos produtos, não se referirem a este ou aquele produto e variarem em consequência do volume, ou seja, quanto maior o volume de produção, menor os custos fixos.

2.5.2 Custeio por absorção

Este método é o único aceito pela legislação brasileira do imposto de renda e além disso ele atende perfeitamente aos princípios contábeis geralmente aceitos, e por esta razão é o mais utilizado pelas empresas.

Podemos descrever algumas vantagens e desvantagens desse método:

a) Vantagens:

- Atende a legislação fiscal;
- Permite a apuração dos custos por centro de custos, quando esses forem alocados em departamentos de forma adequada, possibilita o acompanhamento do desempenho de cada área;
- Ao absorver todos os custos de produção, permite a apuração do custo total de cada produto.

b) Desvantagem:

- O custeio por absorção recebe várias críticas para fins gerenciais, mas sua principal desvantagem é a utilização dos rateios para distribuir os custos entre os departamentos e/ou produtos, pois tais critérios nem sempre são objetivos, podendo distorcer os resultados, penalizando alguns produtos e beneficiando outros influenciando as decisões mercadológicas (WERNKE, 2001).

2.5.3 Custeio baseado em atividade (ABC)

É um sistema de custeio recente, especialmente aqui no Brasil, seu objetivo não é o produto, mas sim as atividades envolvidas na produção do produto ou na prestação de algum serviço.

O custeio ABC é adequado para organizações complexas, em que os produtos consomem os recursos de forma muito diferenciados.

o custeio baseado em atividade – ABC é uma metodologia que mensura o custo e o desempenho de atividades, recursos e objetivos de custeio. Os recursos são atribuídos às atividades que são, na seqüência, atribuídas aos objetivos de custeio. O custeio por atividade reconhece a relação causal existente entre os geradores de custos e atividades (WERNKE, 2001, p. 143).

Podemos descrever algumas vantagens e desvantagens desse método:

a) Vantagens:

- informações gerenciais relativamente mais fidedignas por meio da redução do rateio;
- adequasse mais facilmente às empresas de serviços, pela dificuldade de definição do que seja custos, gastos e despesas nessas entidades;
- menor necessidade de rateios arbitrários;
- atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade (similar ao custeio por absorção);
- obriga a implantação, permanência e revisão de controles internos;
- proporciona melhor visualização dos fluxos dos processos;
- identifica, de forma mais transparente, onde os itens em estudo estão consumindo mais recursos;
- identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade;
- pode ser empregado em diversos tipos de empresas (industriais, comerciais, de serviços, com ou sem fins lucrativos);
- pode, ou não, ser um sistema paralelo ao sistema de contabilidade;
- pode fornecer subsídios para gestão econômica, custo de oportunidade e custo de reposição e;

- possibilita a eliminação ou redução das atividades que não agregam valor ao produto.

b) Desvantagens:

- gastos elevados para implantação;
- alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados;
- necessidade de revisão constante;
- leva em consideração muitos dados;
- informações de difícil extração;
- dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa;
- necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação;
- dificuldade na integração das informações entre departamentos;
- falta de pessoal competente, qualificado e experiente para implantação e acompanhamento;
- necessidade de formulação de procedimentos padrões e;
- maior preocupação em gerar informações estratégicas do que em usá-las;

2.6 Formação do preço de venda

Os clientes estão cada vez mais exigentes e exigem mais produtos e serviços com alta qualidade e com preços e vantagens acessíveis, por isso existe uma necessidade maior de profissionais contábeis atuando nesta área.

Devido a estas exigências, os administradores estão procurando gestores que disponham de alternativas para superar os desafios encontrados no cotidiano. Desse modo, juntamente com um planejamento e um controle administrativo para continuar a manter-se no mercado e poder tomar uma decisão relevante para a formação do preço de venda.

Muitas empresas formam seus preços de venda aleatoriamente, pois não apuram seus custos e despesas de maneira precisa ou correta. Estabelecer preços de venda competitivos é uma tarefa que exige do empresário o conhecimento dos componentes que dão origem ao preço de venda.

“Preço de venda é a quantidade de dinheiro que o consumidor desembolsa para adquirir um produto e que a empresa recebe em troca da cessão do mesmo” (SARDINHA, 1995, p. 3).

Conforme Assaf Neto (1988, p. 26), os objetivos da correta Formação de Preços de Venda são:

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

Ainda Assaf Neto (1988) o cálculo do preço de venda com base no conceito de margem de contribuição pode ser realizado de duas formas:

- A partir da margem de contribuição objetivada (M.C.O);
- Através do preço de venda fixado pelo mercado onde a empresa se insere.

De acordo com Martins (1996), uma das finalidades da contabilidade de custos é fornecer o preço de venda. No entanto, o conhecimento do custo, embora importante, não é suficiente.

No momento em que a empresa decide como irá formar seus preços de venda ela deve levar em conta as condições do mercado, a política do governo e os custos para que este preço traga a maximização dos lucros, a manutenção da qualidade para seus clientes e um melhor aproveitamento de seus níveis de produção.

Os preços de venda podem ser fixados por meio de diversos métodos. Martins (1996) comenta que os preços podem ser fixados com base nos custos, no mercado ou numa combinação de ambos. Sardinha (1995) complementa, afirmando que a determinação de preços deve ser orientada para a demanda e para a concorrência, mas que, também pode ser orientada pelos custos.

2.6.1 Métodos de formação do preço de venda

O método de formação do preço de venda, geralmente, é realizado com base em uma fixação de um certo percentual, estabelecido com antecedência, pela administração, sobre o valor das mercadorias comercializadas, tendo como base os custos mais determinantes ou os custos mais identificáveis.

O método baseado nos custos, segundo Padoveze (2004), pressupõe que o mercado aceita o preço calculado com base no custo da empresa.

Na prática, isso nem sempre acontece, no entanto, o cálculo do preço com base no custo é necessário, como um entendimento inicial ou padrão. De acordo com Martins (1996), neste método agrega-se sobre o custo uma margem chamada de *mark-up*, que deve cobrir todos os gastos não incluídos no custo, os tributos e as comissões incidentes sobre o preço, assim como a margem de lucro desejada. É um método simples, mas pode levar a administração a tomar decisões que não estão de acordo com a realidade dos negócios. Podem ser utilizados diversos métodos na formação do preço de venda com base nos custos, tais como:

- a) Método baseado no custo das mercadorias.
- b) Método baseado nas decisões das empresas concorrentes.
- c) Método baseado nas características de mercado.
- d) Método misto.
- e) Políticas de preços.

Na correta análise, avaliação e fixação do preço de venda dos produtos, o administrador pode seguir basicamente duas principais correntes, definidas por Assaf Neto (1988) como sendo a primeira delas, talvez bem menos numerosa, defende a praticabilidade da idéia de que os critérios próprios da empresa constituem-se no aspecto mais relevante na formação dos preços; e a segunda corrente, no entanto enfoca a insignificância do critério inicial, concentrando suas conclusões sobre o tema nos aspectos da procura e da oferta de mercado onde o produto é determinado.

Na determinação do preço de venda de produtos ou serviços, os empresários devem ter em mente que o preço de venda também é definido pelo mercado e não somente na definição de sua estrutura de custos, a qual possibilitará ao administrador saber quanto lucrou.

Conforme Frezatti (1988) explica que na formação do preço de venda deve-se entender que seja alcançada uma situação de equilíbrio entre as forças da procura e oferta, estabelecendo determinado nível de preços".

2.7 Margem de contribuição

O conceito de margem de contribuição é de grande importância para determinar a composição dos produtos que serão vendidos e a sua lucratividade para a empresa.

Margem de contribuição significa para o empresário o quanto sobra das vendas para que a empresa possa pagar suas despesas fixas e gerar lucro.

Ela é uma poderosa ferramenta de gerenciamento que permite ao administrador tomar decisões importantes para melhor maximizar o seu lucro. Os gestores utilizam a análise da margem de contribuição para decidir, entre outras coisas quando é que devem manter, diminuir ou aumentar a sua linha de produtos, se devem produzir ou comprar determinados produtos e se devem aceitar todos os tipos de encomendas.

Segundo Martins (1996, p. 52), "a margem de contribuição é conceituada como a diferença entre Receita e soma de Custos e Despesa Variáveis".

Para Bernardi (1998), margem de contribuição é a diferença entre o valor das vendas, os custos variáveis e as despesas variáveis da venda.

2.7.1 Vantagens do cálculo da margem de contribuição

É considerado um instrumento, principalmente pelos administradores e contadores, poderoso de apoio às decisões das empresas.

Segundo Assaf (1988), a margem de contribuição indica de maneira imediata qual é a contribuição direta de cada mercadoria vendida aos resultados finais da empresa.

Dá meios de identificar as mercadorias que podem gerar lucros ou não, sem a necessidade de utilizar este ou aquele tipo de rateio.

Santos (2000), descreve as vantagens de conhecer os índices e valor da margem de contribuição, que ora transcrevemos adaptando ao comércio varejista.

- Os índices de margem de contribuição ajudam a administração a decidir quais mercadorias devem merecer maior esforço de venda ou ser colocadas em planos secundários, ou simplesmente serem toleradas, pelos benefícios de vendas que possam trazer a outras mercadorias;
- As margens de contribuição são essenciais para auxiliar os administradores a decidirem se um segmento de comercialização deve ou não ser abandonado;
- Podem ser usadas para avaliar alternativas que se criam com respeito a reduções de preços, descontos especiais, campanhas publicitárias especiais e uso de prêmios para aumentar o volume de vendas. As decisões deste tipo

são realmente determinadas por uma comparação dos custos adicionais, visando ao aumento na receita de venda. Normalmente, quanto maior for o índice de margem de contribuição, melhor será a oportunidade de promover vendas; quanto mais baixo o índice, maior será o aumento do volume de vendas necessário para recuperar os compromissos de promover vendas adicionais;

- Quando se chega à conclusão quanto aos lucros desejados, pode-se avaliar prontamente o seu realismo pelo cálculo do número de unidades a vender para conseguir os lucros desejados. O cálculo é facilmente feito dividindo-se os custos fixos mais o lucro desejado pela margem de contribuição unitária;
- Muitas vezes é necessário decidir sobre como utilizar determinado grupo de recursos (exemplo: equipamentos ou insumos) de maneira mais lucrativa. A abordagem da margem de contribuição fornece dados necessários a uma decisão apropriada, porque essa decisão é determinada pelo produto que der a maior contribuição total aos lucros;
- A margem de contribuição auxilia os gerentes a entenderem a relação entre custos, volume, preços e lucros, levando a decisões mais sábias sobre preços.

Para Barrizzelli (2005), é preciso orientar ações para análise e planejamento da lucratividade em função das necessidades da empresa em contribuir para desenvolver as habilidades gerenciais com ênfase em resultados para sobrevivência e crescimento do empreendimento.

Conforme Barrizzelli (2005), será utilizado para o cálculo da lucratividade marginal, a seguinte fórmula:

$$\text{Lucratividade Marginal(\%)} = \text{Margem de Contribuição/Preço de Venda}$$

2.8 Ponto de equilíbrio

É o valor ou a quantidade que a empresa precisa vender para cobrir o custo das mercadorias vendidas, as despesas variáveis e as despesas fixas. No ponto de equilíbrio o lucro é nulo. A diferença entre os três pontos de equilíbrio são os custos e despesas fixos a serem considerados em cada caso. Eles fornecem importantes subsídios para um bom gerenciamento da empresa.

Para o cálculo do ponto de equilíbrio será utilizada, conforme Bornia (2002), a

seguinte fórmula:

$$Q = CF/mc$$

onde,

Q= Ponto de Equilíbrio (unidades físicas)

mc= margem de contribuição

CF= custos fixos

2.8.1 Ponto de equilíbrio contábil

São levados em conta todos os custos e despesas contábeis relacionados com o funcionamento da empresa.

Exemplo:

Depreciação= \$ 800/ano

Preço de venda= \$ 8/unidade

Patrimônio Líquido= \$ 10.000

Custos Variáveis= \$ 6/unidade

taxa mínima de atratividade (tma)=10 %/ano

Custos Fixos= \$ 4.000/ano

mc= 8 – 6= \$ 2/unidade

$$Q_c = 4000/2 = 2000 \text{ unidades/ano}$$

2.8.2 Ponto de equilíbrio econômico

São também incluídos nos custos e despesas fixos considerados todos os custos de oportunidade referentes ao capital próprio, ao possível aluguel das edificações (caso a empresa seja proprietária) e a outros itens do gênero. Mostra, ainda, a rentabilidade real que a atividade escolhida traz, confrontando-a com outras opções de investimentos.

$$Q_e = 4000 + 1000/2 = 2500 \text{ unidades/ano}$$

2.8.3 Ponto de equilíbrio Financeiro

Os custos considerados são apenas os custos desembolsados que realmente oneram financeiramente a empresa. Ele informa o quanto a empresa terá de vender para não ficar sem dinheiro e, conseqüentemente, ter de fazer empréstimos,

prejudicando ainda mais os lucros. Se a empresa estiver operando abaixo do ponto de equilíbrio financeiro, ela poderá até cogitar uma parada temporária nas atividades (ponto de fechamento).

$$Q_f = 4000 - 800/2 = 1600 \text{ unidades/ano}$$

2.8.4 Ponto de fechamento

É aquele acima do qual se torna viável para a empresa o encerramento temporário de suas atividades (aplicável especialmente em empresas afetadas por forte sazonalidade em sua atividade). Com o fechamento temporário do negócio, a empresa consegue eliminar parte dos custos fixos, por isso assim denominados de elimináveis.

$$Q_{fe} = CF_{elim}/mc$$

Exemplo:

$$mc = \$ 2/\text{unidade}$$

$$CF_{elim} = \$ 3000/\text{ano}$$

$$CF = \$ 4000/\text{ano}$$

$$CF_{\text{não elim}} = \$ 1000/\text{ano}$$

$$Q_{fe} = 4000/2 = 2000 \text{ un/ano}$$

$$Q_{fe} = 3000/2 = 1500 \text{ un/ano}$$

3 METODOLOGIA

A pesquisa foi realizada através de um estudo de caso, em uma empresa atuante no comércio e fabricação de gesso acartonado e decorativo, localizada na cidade de Santa Maria, no Estado do Rio Grande do Sul. Foram levantados dados referentes à sua atividade, como custos de produção, onde foi aplicado o Custeio Variável, para a melhor formação de seu desempenho referente à Margem de Contribuição e lucratividade dos produtos.

Este estudo classifica-se como uma pesquisa descritiva, na qual são expostas as características de determinada população ou de determinado fenômeno, não tendo o comprometimento de explicar os fenômenos que descreve, mesmo servindo de base para tal explicação.

LAKATOS (1985, p. 36) diz que "A pesquisa descritiva objetiva conhecer e interpretar a realidade sem nela interferir para modificá-la".

Através de uma pesquisa descritiva, foram identificados os custos e despesas de cada produto e sua apropriação, foi feita uma coleta de dados, os quais foram registrados as informações em planilhas eletrônicas e serviram como base para elaboração do resultado, para que seja possível calcular a Margem de Contribuição e a lucratividade de cada produto.

Também, neste trabalho estão fundamentados alguns tópicos, com bibliografias da área de custos e seu gerenciamento, e dispositivos de busca eletrônica na rede mundial de computadores.

A pesquisa bibliográfica é um dos passos iniciais na investigação, após a escolha de um assunto a ser trabalhado. Ela auxilia na decisão da metodologia que será trabalhada.

um estudo de caso se fundamenta na idéia de que a análise de uma unidade de determinado universo possibilita a compreensão da generalidade do mesmo ou, pelo menos, o estabelecimento de bases para uma investigação posterior, mais sistemática e precisa (Gil, 1991, p.79).

O autor, apresenta que este delineamento "é muito freqüente na pesquisa social, devido à sua relativa simplicidade e economia, já que pode ser realizado por um único investigador".

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 A Empresa

A empresa Cia Sul Gesso foi fundada no mês de novembro de 2000, executando os serviços relacionados com o gesso acartonado e depois, com gesso decorativo.

Como sócio-proprietários constam os irmãos Reinaldo Menezes Fialho e Lediane Menezes Fialho, cada qual com 50% de participação, sendo administrada pelo Sr. Reinaldo. A empresa localizava-se na Rua Silva Jardim, nº. 664, Bairro Centro, Santa Maria-RS, em um prédio alugado, com área total construída de 300m²

A partir do dia 13 de Maio de 2005, a empresa passou a operar em sede própria e em novo endereço. A área total da nova sede é de 420m², sendo 100m² de área construída, localizando-se na Rua dos Andradas, nº 565, Bairro Centro, Santa Maria-RS.

A Cia Sul Gesso é totalmente familiar, não existindo vínculo nenhum com sócios que não sejam da família. A empresa opera conjunta ou separadamente, o sócio-proprietário, com total responsabilidade e liberdade na tomada de decisão e possui em seu quadro 6 funcionários que recebem um salário mensal, conforme demonstrado no quadro 7 da página 43.

A empresa oferece aos seus clientes fabricação e venda de produtos, como gesso decorativo(forro de plaquetas/molduras) e gesso acartonado.A matéria prima(pó de gesso e plaquetas) é adquirida de seu principal fornecedor que é a empresa Gesso Santa Cecília situada na cidade de Ipubi(PE).O gesso acartonado(utilizado para fazer paredes e forros acústicos) é fornecido pela empresa Placo do Brasil situada na Cidade de Mogi das Cruzes(SP).

4.1.1 Atendimento ao cliente

O atendimento ao cliente é feito na própria loja, onde existe um *showroom* para melhor visualização dos clientes, escolha dos modelos de molduras e esclarecimentos de dúvidas.

A Cia Sul Gesso também disponibiliza atendimento via telefone, através do qual o cliente liga e agenda um horário para atendimento na empresa ou em sua

residência. Após a escolha das molduras e a definição do trabalho a ser realizado, é feito o orçamento, que em sendo aceito pelo cliente, realiza-se o contrato e marca-se a data para início da obra.

Os engenheiros e arquitetos têm atendimento semelhante, eles ligam e agendam horário para atendê-los juntamente com seus clientes ou disponibilizam o projeto para que seja feito o orçamento.

4.1.2 Organograma

A estrutura organizacional de uma empresa visa aprimorar o seu modelo de gestão organizacional, tornando-a mais ágil, flexível e dinâmica, visando ao atendimento eficiente e eficaz das demandas internas e externas da instituição.

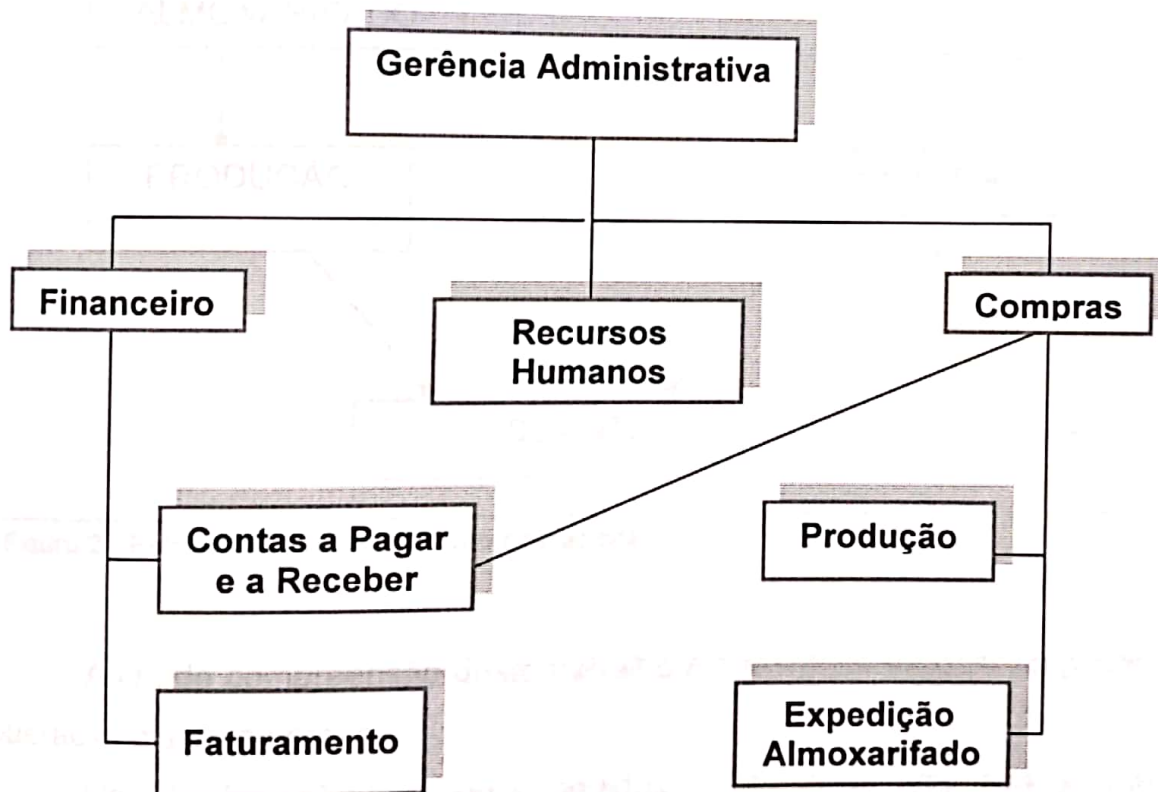


Figura 1 - Organograma

4.1.3 Funcionamento operacional

A empresa Cia Sul Gesso atualmente está estruturada da seguinte forma:

Atualmente, a empresa trabalha com estoque mínimo de produtos, pois a demanda dos produtos depende dos pedidos dos clientes.

4.1.4 Produtos

A empresa Cia Sul Gesso fabrica os seguintes produtos: molduras com o tamanho que variam de 3 cm a 20 cm; gesso acartonado e gesso decorativo.

O produto forro (plaquetas) a empresa compra do fornecedor.

Para o desenvolvimento deste trabalho foram determinados os seguintes produtos, a pedido da empresa:

a) Molduras lineares com as seguintes medidas de largura (em cm): 3, 5, 7, 10, 12, 15, 18 e 20; e

b) Forro (plaquetas) com a seguinte medida (em cm): 0,70 x 0,70.

O objetivo que a empresa tem em analisar estes produtos é proporcionar aos administradores, uma nova visão de seu empreendimento devido ao crescimento da concorrência neste ramo, as novas técnicas de aplicação do gesso que estão ocorrendo atualmente, em quadros e móveis, e ter uma visão dos custos dos produtos fabricados por ela, se é vantajoso fabricar o produto ou comprá-lo pronto de outras empresas, já que a obtenção de lucros não está, para a empresa, na fabricação deles, mas sim no serviço de instalação.

Diante disto, a Cia Sul Gesso poderá reformular a produção de alguns produtos ou até mesmo, eliminar algum produto que não está correspondendo às expectativas do empreendimento.

4.1.5 Processo de fabricação das molduras

Através do entendimento do processo de fabricação das molduras, será melhor a visualização e a compreensão deste trabalho.

A empresa, após receber a matéria-prima (pó de gesso em sacos de 50 kg) encaminha ao almoxarifado, onde é estocado até o momento da produção. Quando a matéria-prima for requisitada pela produção, ela segue para um tanque (misturador).

No misturador, o pó de gesso recebe água em dosagem certa para cada 1 kg de gesso e após é misturado até atingir o nível viscoso (gosma). Após o gesso

atingir este nível ele é colocado em uma prancha (tábua de madeira que mede aproximadamente 6 metros de comprimento por 50 centímetros de largura por 8 centímetros de altura) e espalhado ao longo dela, após um funcionário pega a forma (uma espécie de moldura com a espessura desejada para o produto pedido) e pressiona sobre a gosma e arrasta a forma de um lado ao outro da prancha, várias vezes, até o produto secar e atingir a superfície lisa e sem defeitos para que possa ser cortado em pedaços de 1 metro cada. Este processo leva em torno de uma hora.

Após, as molduras prontas são retiradas e levadas para prateleiras, onde a secagem e compactação do gesso se torna melhor para que possam ser transportadas ao seu destino final, os clientes.

Na seqüência é apresentada a caracterização do processo de fabricação das molduras, através de fotografias.

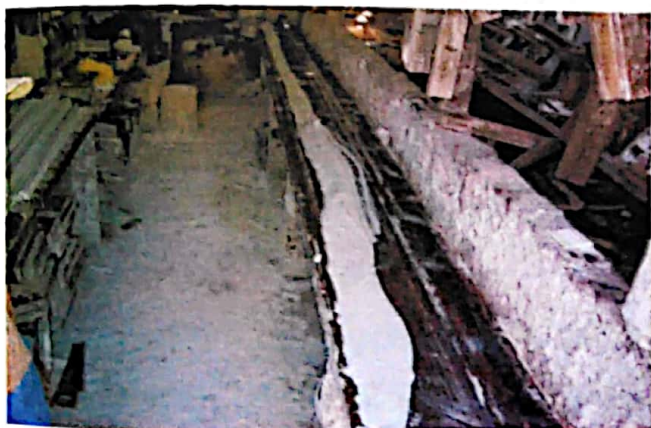


Foto 1 - Gesso (gosma) distribuído na prancha



Foto 2 - Funcionário arrastando a forma sobre o gesso



Foto 3 - Funcionário arrastando a forma sobre o gesso



Foto 4 - Produto acabado (molduras)

4.2 Custos de produção das molduras

As informações sobre os custos de produção servem para controlar os diversos setores de produção. Os custos de produção variam muito de produto para produto e do método de custeio utilizado.

Os custos diretos estão relacionados com a produção das molduras de gesso e foram identificados no processo de produção, sendo eles o pó de gesso e a água utilizada na produção das molduras.

A mão-de-obra não está classificada como custo direto, pois ela ocorre independentemente da produção ou não das molduras, ou seja, os empregados envolvidos na produção das molduras não recebem pela produção e sim recebem um salário fixo mensal, tendo ou não produtos para serem fabricados.

4.2.1 Identificação e classificação dos custos na produção

Os custos foram identificados e classificados, através do acompanhamento do processo de produção, informações dos administradores da empresa e funcionários, demonstrações contábeis da empresa e planilhas eletrônicas, conforme a metodologia deste trabalho.

Para as despesas administrativas não foram efetuados cálculos, somente foi levantado o montante para dar um conhecimento mais detalhado para a organização.

4.2.2 Cálculo do custo do pó de gesso

Com base nas notas fiscais de compra o custo da matéria-prima é a seguinte:

MATÉRIA PRIMA	SACO (KG)	CUSTO POR KG (R\$)	CUSTO TOTAL (R\$)
PÓ DE GESSO	50	0,50	25,00

Quadro 1 - Custo de aquisição do pó de gesso.

O Quadro 1 mostra o custo total da saca de 50 kg e o valor do quilo do pó de gesso, utilizado como matéria-prima na produção das molduras, sendo que já está incluso o valor do frete.

O Quadro 2 demonstra a percentagem (60%) e o valor (R\$ 0,30) do pó de gesso ocupado para produzir 1 quilo de moldura (produto final). Esta quantidade de

gesso utilizada na produção foi levantada, através de informações fornecidas pelos funcionários envolvidos na produção das molduras, sendo que, não foram utilizados cálculos matemáticos e estatísticos no levantamento da percentagem de gesso utilizado na mistura.

MATÉRIA PRIMA	QUANT. (KG)	CUSTO POR KG (R\$)	% UTILIZADA NA PRODUÇÃO DE 1 KG DE GESSO	VALOR DO PÓ DE GESSO POR KG (R\$)
PÓ DE GESSO	1	0,50	60	0,30

Quadro 2 - Percentagem e valor do pó de gesso para cada 1kg de gesso processado.

4.2.3 Cálculo do custo da água usada na produção

O Quadro 3 mostra o valor do metro cúbico da água (R\$ 6,35) e o valor do custo de água por litro (R\$ 0,0064), utilizado como matéria-prima na produção das molduras, sendo que este produto também é utilizado em outros setores da empresa que não estão associados ao produto.

O custo foi levantado com base na fatura, emitida pela CORSAN, no mês de maio/08, referente a abril/08.

MATÉRIA PRIMA	QUANTIDADE (L)	CUSTO POR (M³)	CUSTO (R\$) DE ÁGUA POR (L)
ÁGUA	1000	6,35	0,0064

Quadro 3 - Valor do metro cúbico da água

O Quadro 4 mostra a percentagem (40%), e o valor do custo (R\$ 0,0025) da água utilizada na produção de 1 quilo de moldura (produto final).

Esta quantidade de água utilizada na produção, do mesmo modo como o pó de gesso, foi levantada através dos funcionários envolvidos na produção das molduras, sendo que, não foram utilizados cálculos matemáticos e estatísticos no levantamento da percentagem de água utilizada na mistura.

MATÉRIA PRIMA	QUANTIDADE (L)	CUSTO POR (L)	% UTILIZADA NA PRODUÇÃO DE 1 KG DE GESSO	VALOR (R\$) TOTAL POR KG
ÁGUA	1	0,0064	0,40	0,0025

Quadro 4 - Percentagem e valor da água para cada 1kg de gesso processado

4.2.4 Cálculo do peso total de cada unidade

O Quadro 5 demonstra a quantidade de quilos produzidas no mês de abril de 2008 para cada produto.

Para o cálculo do peso total de cada unidade foi identificada a quantidade de produto (unidade) produzido no mês de abril de 2008 e através deste volume de produção chegou-se a quantidade de quilos produzidos no mês de abril de 2008.

MOLDURA	PESO(KG) POR UNIDADE	QUANTIDADE DE UN. PRODUZIDAS NO MÊS	PESO(KG) TOTAL DAS UN. PRODUZIDAS
3 CM	0,425	278	118,15
5 CM	0,600	356	213,60
7 CM	1,050	296	310,80
10 CM	1,500	153	229,50
12 CM	2,450	95	232,75
15 CM	3,400	57	193,80
18 CM	4,150	36	149,40
20 CM	4,900	18	88,20
PESO TOTAL			1536,20

Quadro 5 - Cálculo do peso total das unidades produzidas

Este cálculo foi efetuado da seguinte maneira: para a moldura de 3 cm o peso unitário foi de 0,425 kg, sendo que neste mês foi produzido a quantidade de 278 unidades, perfazendo assim um total de 118,1500 kg. Exemplificando o cálculo para a moldura de 3 cm, (0,425 kg por unidade x 278 unidades = 118,1500 quilos).

4.2.5 Custo direto total para produzir 1 quilo do produto acabado

O Quadro 6 mostra o custo das matérias-primas na produção de 1 quilo de gesso processado.

PRODUTO	VALOR (R\$) POR KG
PÓ DE GESSO	0,3000
ÁGUA	0,0025
TOTAL	0,3025

Quadro 6 - Cálculo dos custos diretos envolvidos na produção de 1 kg

O valor para cada produto utilizado na produção de 1 quilo de produto acabado (é utilizado na produção de 1 kg de moldura o pó de gesso a um custo de R\$ 0,3000 no quilo do produto acabado e a água a um custo de R\$ 0,0025). Após a alocação do valor, de cada produto, envolvido na produção das molduras chegou-se ao custo total, por quilo, de R\$ 0,3025.

4.3 Custo da mão-de-obra indireta

O Quadro 7 mostra o cálculo da mão-de-obra indireta de 2 funcionários que fabricam as molduras de gesso.

CÁLCULO DO CUSTO DA MÃO-DE-OBRA INDIRETA			
		SALÁRIO MENSAL	TOTAL
		516,76	516,76
REMUNERAÇÃO ANUAL	Salário base (11meses)		5.684,36
	Férias		516,76
	1/3 férias		172,25
	13º salário		516,76
	Remuneração anual		6.890,13
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	INSS (20%)		1.378,03
	TERCEIROS		399,63
	SEGURO ACIDENTE		206,70
	FGTS		585,66
GASTO ANUAL POR EMPREGADO			9.460,15
GASTO MENSAL POR EMPREGADO			R\$ 788,35
GASTO DIÁRIO POR EMPREGADO			R\$ 26,28

Quadro 7 - Cálculo do custo da mão-de-obra indireta

Este cálculo não entra no custo direto de produção dos produtos, devido aos funcionários não receberem por unidades produzidas, o que influenciaria diretamente no custo dos produtos, e sim receberem um salário mensal, independentemente de terem produzido alguma unidade ou não.

Conforme informações fornecidas pela empresa o salário dos operários envolvidos na produção é o mesmo para todos e foram retirados da folha de pagamento da empresa. Os cálculos envolvidos na elaboração do custo da mão-de-obra direta foram feitos da seguinte forma e levou em consideração o número médio de horas trabalhadas por dia que são 7,3333:

- SALÁRIO – é o salário base mensal, no valor de R\$ 516,76, pago a cada empregado sem nenhum provento;
- SALÁRIO BASE – é o salário anual, no valor de R\$ 6.890,13, pago a cada empregado referente a 11 meses;
- FÉRIAS – é o valor do salário mensal, no valor de R\$ 516,76, pago por 30 dias de gozo;
- 1/3 FÉRIAS – é o valor do salário de férias, R\$ 516,76, dividido por 3, dando um total de R\$ 172,25;
- 13º SALÁRIO – o empregado tem direito a uma gratificação correspondente a 1/12 (um doze avos) da remuneração de R\$ 516,76, por mês trabalhado;
- INSS – para o cálculo deste encargo social foi utilizado a alíquota de 20% sobre o valor da remuneração atual de R\$ 6.890,13, perfazendo um total de R\$ 1.378,03;
- TERCEIROS – estão classificados neste item as alíquotas das contribuições do Salário Educação, Incra, Sebrae e outros, perfazendo um total de R\$ 399,63;
- SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO - resulta da aplicação da alíquota de 3% sobre a remuneração anual, perfazendo um total de R\$ 206,70 e;
- FGTS - formado por contribuições compulsórias do empregador, cuja alíquota é de 8,5% sobre o total da folha de pagamento, perfazendo um total de R\$ 585,76.

O total dos gastos anuais que o empregador desembolsa, é de R\$ 9.460,15, sendo que este valor, dividido por 12 (número de meses), serviu como base para o custo mensal do empregado que foi de R\$ 788,35, perfazendo um total diário (30 dias) de R\$ 26,28.

4.3.1 Levantamento dos demais custos indiretos

O Quadro 8 demonstra os demais custos indiretos envolvidos na produção durante o mês de abril de 2008, e foram levantados a partir das informações fornecidas pela empresa através dos recibos de pagamentos das contas.

O valor total de R\$ 5.501,10, foi o gasto envolvido indiretamente na produção, comercialização e serviço de instalação de todos os produtos da empresa que são as molduras e o forro, estes dois produtos objetivos de estudo deste trabalho, o gesso decorativo e o gesso acartonado.

DEMAIS CUSTOS INDIRETOS	VALOR
Água não utilizada na produção	50,00
Energia Elétrica	190,00
Combustível e lubrificante	200,00
Manutenção de equipamentos	40,00
Mão-de-Obra Indireta	4.730,10
Alvará	10,00
Material de expediente	20,00
Telefone	140,00
Contador	105,00
IPTU	16,00
TOTAL	5.501,10

Quadro 8 - Levantamento dos custos indiretos

Não será alocado o custo indireto aos produtos da empresa porque para o cálculo da margem de contribuição somente é necessário o cálculo dos custos e despesas variáveis, sendo que a quantia que sobra na venda destes produtos após a retirada dos custos variáveis irá cobrir as despesas e os custos indiretos (fixos).

Devido aos objetivos deste trabalho que é definir a margem de contribuição e a lucratividade de cada produto, não será necessário fazer a alocação dos custos indiretos envolvidos na produção, mas se necessário para o desenvolvimento de algum outro trabalho nesta área o levantamento feito servirá como base de rateio para alocação a cada produto.

4.3.2 Cálculo da percentagem dos produtos em relação à quantidade total

O Quadro 9 mostra as quantidades de cada produto produzido por quilos e a percentagem de cada um em relação ao total produzido no mês de abril de 2008.

Para o cálculo da percentagem foi utilizada a quantidade total de quilos produzidas no mês de abril de 2008 (Ex: quantidade de quilos produzidos no mês de abril foi de 1536,20 que equivale a 100% produzidos no mês, quantidade de quilos da moldura de 3 cm produzida no mês de abril foi de 118,15, este valor representa 7,6910% da quantidade total produzida no mês de referência).

PRODUTO	QUANTIDADE (KG)	%
3 CM	118,15	
5 CM	213,60	7,6910
7 CM	310,80	13,9044
10 CM	229,50	20,2317
12 CM	232,75	14,9394
15 CM	193,80	15,1510
18 CM	149,40	12,6155
20 CM	88,20	9,7252
TOTAL	1536,20	5,7414
		100,00

Quadro 9: Cálculo da percentagem de cada produto em relação ao total(Kg)

4.4 Alocação dos custos variáveis ao produto

O Quadro 10 mostra o peso total de cada produto, após acabado; o custo por quilo (pó de gesso e água utilizada na produção) do produto acabado, (R\$ 0,3025), conforme apurado no Quadro 7, no mês de abril e o seu custo variável total.

PRODUTO	PESO (KG) TOTAL	CUSTO (R\$) POR KG	CUSTO VARIÁVEL TOTAL (R\$)
MOLDURA 3 CM	118,15	0,3025	35,74
MOLDURA 5 CM	213,60	0,3025	64,61
MOLDURA 7 CM	310,80	0,3025	94,02
MOLDURA 10 CM	229,50	0,3025	69,42
MOLDURA 12 CM	232,75	0,3025	70,41
MOLDURA 15 CM	193,80	0,3025	58,62
MOLDURA 18 CM	149,40	0,3025	45,19
MOLDURA 20 CM	88,20	0,3025	26,68

Quadro 10 - Cálculo da alocação dos custos variáveis

O cálculo do custo total do produto deu-se multiplicando o peso total de cada produto pelo custo por quilo de cada produto (Ex: para a moldura de 3 cm 118,15 kg x 0,3025 R\$ = 35,74 de custo total).

4.5 Cálculo da margem de contribuição total e unitária de cada produto

Com o cálculo da margem de contribuição pode-se conhecer quais são os produtos que são mais rentáveis, em quais produtos que se devem concentrar as estratégias em relação ao mercado e assim decidir pela eliminação dos que dão baixo retorno, e ainda permite descobrir qual é o ponto de equilíbrio. Para este cálculo foi utilizado o valor do preço de venda atual.

Para o cálculo da margem de contribuição dos produtos foi utilizada a quantidade de produtos vendida no mês, em unidades, pois existem valores diferentes para cada unidade, ou seja, no preço de venda o valor do quilo de gesso pronto da moldura de 3 cm é diferente do quilo da moldura pronta de 10 cm. O produto forro já é comprado pronto não tendo custos em sua fabricação, somente o custo de compra no valor de R\$ 10,00 a placa que mede 0,70 x 0,70 cm e não foi necessária a utilização de nenhum método para apurar o custo da placa e já está incluso o valor do frete no produto. No tocante ao forro, a empresa observou que a compra do produto pronto está gerando a quinta e nona margem de contribuição total e unitária, respectivamente, entre todos os produtos que a empresa fabricou, conforme demonstram os Quadros 11 e 12.

PRODUTO	QUANTIDADE DE PRODUTOS VENDIDOS (UN)	PREÇO DE VENDA POR UNIDADE (R\$)	VALOR (R\$) TOTAL DAS VENDAS	O VALOR (R\$) DO IMPOSTO SOBRE AS VENDAS -BASE DE CÁLCULO DE 17%	CUSTO TOTAL (R\$) DOS PRODUTOS INCLUINDO IMPOSTOS	MARGEM CONTRIBUIÇÃO TOTAL	COLOCAÇÃO
3 CM	278	3,00	834,00	141,78	177,52	656,48	2º
5 CM	356	3,00	1.068,00	181,56	246,17	821,83	1º
7 CM	296	3,00	888,00	150,96	244,98	643,02	3º
10 CM	153	4,00	612,00	104,04	173,46	438,54	4º
12 CM	95	4,00	380,00	64,60	135,01	244,99	6º
15 CM	57	4,50	256,50	43,60	102,23	154,27	7º
18 CM	36	5,00	180,00	30,60	75,79	104,21	8º
20 CM	18	5,00	90,00	15,30	41,98	48,02	9º
FORRO	418	13,00	5.434,00	923,78	5.103,78	330,22	5º

Quadro 11 - Cálculo da margem de contribuição total de cada produto

O cálculo da margem de contribuição foi efetuado para cada produto conforme proposto nos objetivos deste trabalho. Foi multiplicada a quantidade vendida no mês de abril (278 para a moldura de 3 cm) pelo seu preço de venda (R\$ 3,00 para a moldura de 3 cm) menos o custo variável total de cada produto, incluindo o imposto, (R\$ 177,5203 para a moldura de 3 cm), gerando assim a margem de contribuição total (R\$ 656,48 para a moldura de 3 cm), sendo um dos objetivos de estudo deste trabalho. Pode-se constatar que a moldura de 5 cm é a que possui a maior margem de contribuição total entre os produtos comercializados pela empresa, com R\$ 821,83, seguida da moldura de 3 cm com margem de contribuição total de R\$ 656,48. Isso acontece devido à alta rotatividade das vendas destas molduras, pois para cada lote de vendas da moldura de 20 cm são vendidos 19,78 e 15,44 lotes das molduras de 5 e 3 cm, respectivamente. Entre as molduras

fabricadas, no mês de abril, não existe nenhuma com margem de contribuição negativa, sendo que a moldura de 20 cm é a que tem a menor margem de contribuição total entre todas. Estes valores podem variar de um mês para outro, isso depende da quantidade de unidades vendidas em cada mês. Se a empresa vender uma quantidade maior da moldura de 20 cm, com a menor margem de contribuição total, ou alterar o preço de venda deste produto para um valor superior ao utilizado atualmente pela empresa, certamente esta margem de contribuição irá aumentar conforme se constata no Quadro 12, onde se apresenta o cálculo da margem de contribuição unitária de cada produto.

PRODUTO	QUANTIDADE DE PRODUTOS VENDIDOS (UN)	PREÇO DE VENDA POR UNIDADE (R\$)	VALOR (R\$) TOTAL DAS VENDAS	O VALOR (R\$) DO IMPOSTO SOBRE AS VENDAS - BASE DE CÁLCULO DE 17%	CUSTO TOTAL (R\$) DOS PRODUTOS INCLUINDO IMPOSTOS	MARGEM CONTRIBUIÇÃO TOTAL	COLOCAÇÃO
3 CM	1	3,00	3,00	0,51	0,64	2,36	6°
5 CM	1	3,00	3,00	0,51	0,69	2,31	7°
7 CM	1	3,00	3,00	0,51	0,83	2,17	8°
10 CM	1	4,00	4,00	0,68	1,13	2,87	2°
12 CM	1	4,00	4,00	0,68	1,42	2,58	5°
15 CM	1	4,50	4,50	0,76	1,79	2,71	3°
18 CM	1	5,00	5,00	0,85	2,11	2,89	1°
20 CM	1	5,00	5,00	0,85	2,33	2,67	4°
FORRO	1	13,00	13,00	2,21	12,21	0,79	9°

Quadro 12 - Cálculo da margem de contribuição unitária de cada produto

4.6 Cálculo da lucratividade total e unitária de cada produto

Os Quadros 13 e 14 mostram o cálculo da lucratividade total e unitária de cada produto.

PRODUTO	PREÇO VENDA TOTAL (R\$)	%	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO TOTAL (R\$)	LUCRATIVIDADE MARGINAL (%)	COLOCAÇÃO
MOLDURA 3 CM	834,00	100,00	656,48	78,7145	1°
MOLDURA 5 CM	1.068,00	100,00	821,83	76,9500	2°
MOLDURA 7 CM	888,00	100,00	643,02	72,4126	3°
MOLDURA 10 CM	612,00	100,00	438,54	71,6562	4°
MOLDURA 12 CM	380,00	100,00	244,99	64,4718	5°
MOLDURA 15 CM	256,50	100,00	154,27	60,1444	6°
MOLDURA 18 CM	180,00	100,00	104,21	57,8925	7°
MOLDURA 20 CM	90,00	100,00	48,02	53,3550	8°
FORRO	5.434,00	100,00	330,22	6,0769	9°

Quadro 13 - Cálculo da lucratividade total de cada produto

PRODUTO	PREÇO VENDA TOTAL (R\$)	QUANTIDADE DE PRODUTOS VENDIDOS	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITÁRIA (R\$)	LUCRATIVIDADE MARGINAL (%)	COLOCAÇÃO
MOLDURA 3 CM	3,00	1	2,36		
MOLDURA 5 CM	3,00	1	2,31	78,7166	1º
MOLDURA 7 CM	3,00	1	2,17	76,9500	2º
MOLDURA 10 CM	4,00	1	2,87	72,4133	3º
MOLDURA 12 CM	4,00	1	2,58	71,6575	4º
MOLDURA 15 CM	4,50	1	2,71	64,4725	5º
MOLDURA 18 CM	5,00	1	2,89	60,1444	6º
MOLDURA 20 CM	5,00	1	2,67	57,8920	7º
FORRO	13,00	1	0,79	53,4000	8º
				6,0769	9º

Quadro 14 - Cálculo da lucratividade unitária de cada produto

O cálculo da lucratividade foi efetuado para cada produto conforme proposto nos objetivos deste trabalho. Foi multiplicada a margem de contribuição total (R\$ 656,48 no caso da moldura de 3 cm) pela sua percentagem total do produto vendido (100% no caso da moldura de 3 cm), dividido pelo seu preço de venda (R\$ 834,00 no caso da moldura de 3 cm), gerando assim um percentual de lucratividade de (78,7145 % no caso da moldura de 3 cm). A moldura de 3 cm é o produto com a 1ª percentagem de lucratividade total e unitária com 78,7145% e 78,7166%, a qual possui a 2ª e 6ª margem de contribuição total e unitária, respectivamente. Já para o produto forro, com a 5ª e 9ª margem de contribuição total e unitária, respectivamente, é o 9º em lucratividade.

CONCLUSÃO

As organizações geralmente não tiram proveito das informações contábeis gerenciais por não terem acesso, não dispor, não se importarem em obtê-las ou não saberem interpretá-las. No caso da empresa em estudo, não existe por parte dela um controle dos custos diretos envolvidos na produção separadamente dos demais custos e despesas gerais e nem uma forma de alocação aos produtos de seus custos.

Para que a empresa soubesse a proporção dos custos e despesas envolvidos diretamente ou até mesmo indiretamente na fabricação de seus produtos, foram coletadas informações as quais poderão ser utilizadas por ela no futuro.

Neste trabalho não foi utilizado outro método de custeio, a não ser o método do custeio variável, devido à dificuldade de repasse de informações por parte da empresa e a mesma não possuir um controle de suas atividades que definissem detalhadamente seus custos e despesas, ficando assim, para estudo posterior outro método de custeio a ser aplicado.

Na aplicação do método de custeio variável foi necessária a identificação das etapas do processo produtivo da empresa, juntamente com seus produtos fabricados.

Para isso, foram identificados, mensurados e analisados os custos diretos envolvidos na produção, utilizando cálculos, tendo como base o volume de produção em quilos dos produtos.

Através do método de custeio variável, calculado no mês de abril de 2008, notou-se que a empresa trabalhou com margem de contribuição positiva em seus produtos analisados e que são produzidos. Também, não teve sua lucratividade prejudicada com a compra direta do produto forro, onde não foi envolvido nenhum custo em sua produção, somente os custos dos impostos, ela teve um desempenho de valores médios em relação à margem de contribuição total e o menor na unitária e em lucratividade.

Dessa forma, conclui-se que a empresa deve analisar seu processo produtivo, a formação do custo e preço de venda dos produtos com menor margem de contribuição total e unitária a fim de tentar reverter essa situação e nos demais produtos manter um controle permanente nos gastos para poder atender suas

despesas indiretas, e conseqüentemente ter um retorno financeiro, ou tentar adquirir as molduras prontas, como faz com o forro, onde não estão envolvidos os custos diretos de produção.

Portanto, para que a empresa possa tomar estas decisões é necessário que a contabilidade de custos seja levada em consideração e aplicada corretamente para gerar um sistema de informações adequado e de fácil aplicação, para que, através da necessidade de produzir ou comprar o produto ela alcance um dos principais e mais importantes meios de sua manutenção no mercado de trabalho: o resultado financeiro esperado.

Futuros estudos podem ser desenvolvidos ainda sobre o assunto, abordando o preço cobrado pelos serviços de instalação dos produtos ou na compra direta de algum fornecedor do produto pronto, para isso será necessário fazer um levantamento mais detalhado dos custos e despesas da empresa.

REFERÊNCIAS

- ASSAF, Alexandre Neto. **Preço de venda e ponto de equilíbrio inflacionário**. São Paulo: Atlas, 1988.
- ATKINSON, Anthony A. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARRIZZELLI, Nelson. **Lucratividade pela inovação**. São Paulo: Elsevier, 2005.
- BERNARDI, Luiz Antônio. **Política e formação de preços: uma abordagem competitiva sistêmica e integrada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Gestão da qualidade e produtividade**. São Paulo: Atlas, 1995.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos**. Porto Alegre: Bookman, 2002;
- BRIMSOM, James A. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.
- BRUNI E FAMA, L. B. – R. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo. Atlas, 2003.
- COELHO, C. U. F. Contabilidade Gerencial: sistema de informação e controle. **Revista Pensar Contábil do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro, RJ. n.3, ano II, mar./1999.
- CORBETT NETO, T. **Contabilidade de ganhos: a nova contabilidade gerencial de acordo com a teoria das restrições**. São Paulo: Nobel, 1997.
- FREZATTI, Fábio. Modelos de administração de preços em ambiente inflacionário. 1988. 162 f. **Dissertação** (Mestrado em Administração) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Faculdade de São Paulo, São Paulo, 1988.
- GARRISON, E. W. N. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1996.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1991.
- HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant. **Contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- LAKATOS, Eva Maria et al. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 1985.
- LEONE, George Sebastião G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE, George SebastiãoG. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

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

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1996.

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

SANTOS, Joel J. **Análise de custos: remodelado com ênfase para custo marginal, relatórios e estudos de casos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, Luiz Clóvis. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 2004.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos, uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2001.