

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**CUSTOS E FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA: UM  
ESTUDO DE CASO EM UMA PADARIA**

**JUAREZ MATIAS DOS PASSOS**

Florianópolis

1998

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**  
**CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO**  
**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**  
**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**CUSTOS E FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA: UM**  
**ESTUDO DE CASO EM UMA PADARIA**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Catarina para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Acadêmico: Juarez Matias dos Passos

Orientador: Prof<sup>o</sup>. Joisse Antônio Lorandi. MSc.

“CUSTOS E FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA: UM ESTUDO DE CASO EM  
UMA PADARIA”

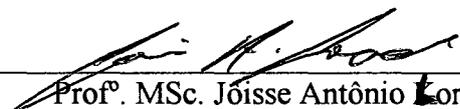
Autor: Acadêmico JUAREZ MATIAS DOS PASSOS

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de.....8,0.....atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo nominada.

Florianópolis, 24 de maio ..... de 1999

  
Profª. Maria Denize Henrique Casagrande  
Coordenadora de Monografia do CCN

Professores que compuseram a banca:

  
Profº. MSc. Jôisse Antônio Lorandi

  
Profº. Joaquim José de Santanna

  
Profº. Silvio Lehmkuhl Meyer

## AGRADECIMENTOS

À Deus, por me iluminar nesta caminhada difícil e em todos os momentos de minha vida.

Aos meus pais e irmãos cujo maior incentivo foi acreditarem na concretização do meu ideal, a quem dedico este trabalho.

Ao meu orientador, pela dedicação e paciência em todos os momentos da realização da pesquisa.

Aos professores e funcionários do Departamento de Ciências Contábeis da UFSC que muito contribuíram para a minha formação acadêmica.

Aos meus amigos e colegas da UFSC pela alegria e dedicação durante este longo período que passamos juntos.

Aos diretores e funcionários da Padaria e Confeitaria, que contribuíram de forma valorosa para que este trabalho fosse concluído, mantendo-se a disposição e fornecendo as informações necessárias.

E por último, agradeço a todas aquelas pessoas que participaram da elaboração deste trabalho, direta ou indiretamente.

## SUMÁRIO

LISTA DE QUADROS.....	vi
RESUMO.....	07
CAPÍTULO I.....	08
1. INTRODUÇÃO.....	08
1.1. Considerações Iniciais.....	08
1.2. O Problema.....	09
1.3. Objetivos.....	09
1.4. Metodologia da Pesquisa.....	09
1.5. Organização do Estudo.....	10
1.6. Limitações da Pesquisa.....	11
CAPÍTULO II.....	12
2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	12
2.1. Contabilidade de Custos.....	12
2.2. Custos X Despesas.....	13
2.3. Custos Diretos e Indiretos.....	14
2.4. Custos Fixos e Variáveis.....	15
2.5. Sistemas de Custos.....	16
2.6. Base de Rateio dos Custos Indiretos.....	18
2.7. Departamentalização ou Centros de custos.....	19
2.8. Formação do Preço de Venda.....	23
2.9. Taxa de Marcação de Preços (Mark-up).....	23
2.10. Retorno sobre o Capital Investido.....	24
CAPÍTULO III.....	26
3. ANÁLISE DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA UMA PADARIA.....	26
3.1. Análise da Empresa.....	26

3.2. Proposta de um Sistema de Custos.....	27
3.3. Descrição do Processo Produtivo.....	27
3.3.1. Apuração dos Custos de Produção.....	28
3.3.2. Despesas do Período.....	31
3.3.3. Apropriação dos Custos Diretos e Indiretos aos Produtos.....	32
4. CONCLUSÃO.....	39
5. BIBLIOGRAFIA.....	40

## LISTA DE QUADROS

1 - Bases para a Distribuição dos Custos Gerais de Produção .....	19
2 - Esquema de Distribuição de Custos por Departamento .....	21
3 - Esquema Básico de Distribuição de Custos .....	22
4 - Apropriação dos Custos .....	32
5 - Rateio dos Custos aos Produtos .....	33
6 - Identificação do Ativos .....	36

## RESUMO

A globalização da economia mundial tem forçado as empresas no sentido de mudarem o seu processo produtivo onde o planejamento e o controle passam a ser sua meta importante para enfrentar a concorrência. A redução dos custos a fim de lutarem por sua sobrevivência no mercado competitivo é o diferencial que a empresa poderá ter. A empresa que não apresenta um controle de custos eficiente, que possibilite aos seus usuários estarem sempre informados, está com seus dias contados.

A informação é um meio importante na realização dos objetivos empresariais, e ela precisa estar atualizada e acompanhar a rapidez com que o mundo se transforma, pois com isso estará desempenhando o seu papel.

Esta pesquisa procurou mostrar a importância de as empresas industriais possuírem um sistema de custos adaptado às suas necessidades, através da elaboração de um estudo de caso em uma padaria, em que buscou-se resgatar o levantamento de dados de custos, necessários à formulação e o entendimento de um sistema que permita a formação do preço de venda.

Foi utilizado o critério do custeio por absorção por ser este o método tradicional que está de acordo com os princípios contábeis de levantamento de custos, em contrapartida, existe outros métodos, os quais poderão ser utilizados ou aplicados em futuras pesquisas.

# CAPÍTULO I

Este capítulo tem por função abordar, além das considerações iniciais o problema e os objetivos a serem alcançados com o desenvolvimento deste trabalho, a metodologia da pesquisa, a organização do estudo e as limitações do estudo no qual se está analisando um caso prático.

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1. Considerações Iniciais

Pela importância que tem hoje um contador de custos dentro das organizações, principalmente na indústria onde a contabilidade de custos tem se desenvolvido, fazendo-se necessariamente um maior aproveitamento em outros campos que não o industrial. Tem-se tornado comum encontrar-se bancos, lojas comerciais, escritórios de auditoria, etc., utilizando a contabilidade de custos para gerenciar seus negócios.

A modernização crescente dos processos de produção que se utilizam de novas tecnologias, se faz necessário em todos os segmentos, e consigo traz uma nova mentalidade onde as empresas buscam encontrar alternativas para seus problemas, nesse processo, a informação é um importante instrumento na busca da eficácia empresarial.

O processo produtivo e os custos que dele decorrem, tendem a se tornar muito importantes para as empresas na busca contínua por maior eficiência.

Diante desse quadro, as empresas deverão controlar seus gastos, sob pena de sucumbirem. Sendo assim, a implantação de um sistema de custos fundamentado, bem estruturado, que sirva de suporte para formação do preço de venda e que possa auxiliar como instrumento gerencial, é de suma importância para a sobrevivência das empresas.

É necessário que as organizações desenvolvam sistemas de custos que atendam suas necessidades informativas, e que ajudem no controle de seus gastos, tornando-se mais qualificados a competir no contexto que se desenha.

## **1.2. O Problema**

A bibliografia sobre o assunto é escassa, mormente sobre os custos em uma padaria. As empresas desse ramo normalmente encontram dificuldades em calcular os custos de produção e formar os preços dos produtos mais acessíveis ao consumidor, devido à falta de um controle mais apurado; então, surgiu a idéia de elaborar um estudo de caso.

A problematização envolvida neste estudo é relativa a: como deve ser estruturado um sistema de custos em uma padaria e a sua utilização na formação do preço de venda.

Na solução do problema acima não se analisará todos os produtos comercializados pela padaria, o enfoque será por produtos principais.

## **1.3. Objetivos**

O objetivo geral deste trabalho é, desenvolver uma pesquisa, buscando demonstrar através de cálculos, a formação do preço de venda, partindo-se dos custos de produção, relacionada com uma situação real, vivenciada em uma padaria, com base em um referencial teórico.

Como objetivo específico, no sentido de se atingir o objetivo geral, tem-se:

- Análise do processo operacional e organizacional na produção do pão;
- Levantamento dos gastos que compõem o custo de fabricação;
- Desenvolver um sistema de acumulação de custos;
- Análise dos gastos totais relacionados com a produção e a comercialização; e
- Formação do preço de venda.

## **1.4. Metodologia da Pesquisa**

O presente estudo, se desenvolve através da análise de um caso prático, referendada por um embasamento teórico.

Conforme diz o autor SEVERINO (1993, p. 69), “*Na área do pensamento e da expressão filosófica e científica, certas exigências de organização prévia e de metodologia de execução se impõem. Já não se pode conceber, a não ser depois de amadurecido o raciocínio, a elaboração de um trabalho científico ao sabor da inspiração intuitiva e espontânea, sem obediência a um plano e aplicação de um método*”.

Nesse sentido, o método a ser utilizado nesse trabalho monográfico é o estudo de caso. Conforme GOODE (1972, p. 422), “*o estudo de caso é um meio de organizar os dados sociais preservando o caráter unitário do objeto social estudado. Deste ponto de vista vemos ainda que não é só difícil traçar os limites de qualquer objeto social, mas é difícil afirmar em que ponto é melhor deixar de obter dados sobre o objeto assim delimitado*”.

O estudo de caso é, conforme LUDKE (1986, p. 17), cita Goode e Hatt:

*o caso se destaca por se constituir numa unidade dentro de um sistema mais amplo. O interesse, portanto, incide naquilo que ele tem de único, de particular, mesmo que posteriormente venham a ficar evidentes certas semelhanças com outros casos ou situações. Quando queremos estudar algo singular, que tenha um valor em si mesmo, devemos escolher o estudo de caso.*

A escolha do estudo de caso como método de pesquisa, está vinculada à intenção de desenvolver um trabalho científico, relacionando-se a teoria com a prática, no sentido de colaborar com as empresas do ramo de padarias, no levantamento e controle dos seus custos de produção.

### **1.5. Organização do Estudo**

A fim de que haja maior compreensão deste trabalho, ele subdividir-se-á em três capítulos, e de acordo com a necessidade exigida pelo assunto.

O primeiro capítulo será subdividido em seis tópicos. Neste capítulo serão apresentadas a justificativa, o problema, os objetivos, a metodologia da pesquisa e suas limitações e a organização do estudo.

O segundo capítulo compreenderá a revisão bibliográfica, a qual se subdividirá em importância de sistema de custos e despesas, custos diretos e indiretos, custos fixos e variáveis, departamentalização, características de uma empresa panificadora, bases de rateio de custos indiretos e composição de preços de venda.

O terceiro capítulo evidenciará um estudo de caso em uma padaria. Na primeira seção será feita uma apresentação da empresa em análise. Na Segunda seção será evidenciada uma proposta de sistema de custos para a empresa em estudo. A terceira seção se subdividirá em apuração dos custos de produção, despesas do período e apropriação dos custos diretos e indiretos e formação do preço de venda.

Finalizando esta pesquisa, será apresentada a conclusão deste estudo, seguindo-se recomendações para futuras pesquisas.

### **1.6. Limitações da Pesquisa**

Os fatores limitantes desta pesquisa estão relacionados ao fato de ser um estudo de caso, e os resultados do mesmo serem aplicados somente à confeitaria e padaria estudada, mas o que não invalida o trabalho, já que pode-se fazer referências e relacionamentos com outras padarias com características semelhantes.

## **CAPÍTULO II**

Este capítulo demonstra a revisão bibliográfica, que constitui o embasamento teórico da presente pesquisa.

Subdividir-se-á em contabilidade de custos, custos e despesas, custos diretos e indiretos, bases de rateio de custos indiretos, custos fixos e variáveis, sistemas de custos, departamentalização ou centro de custos, formação do preço de venda, taxa de marcação de preços e retorno sobre o capital investido.

### **2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA**

#### **2.1. Contabilidade de Custos**

Não são raros os casos em que se defronta com empresas que nascem com vigor total, mas que no decorrer de curto espaço de tempo, não conseguem sobreviver, por uma questão crucial para qualquer empreendimento: o planejamento contábil.

Em um mundo onde a economia demonstra estar em processo de unificação, a informação contábil pode viabilizar ou decretar o fim de um negócio comercial. Nesse processo, o contador passa a ter cada vez mais importância no dia-a-dia de uma organização.

O contador atual deve ser o assessor do empresário, utilizando a informação contábil como suporte à gestão do negócio, buscando colocar a empresa em sintonia com a competição num mercado globalizado.

A preocupação dos contadores após a revolução industrial era fazer uma contabilidade de custos voltada para o problema da mensuração financeira dos estoques e dos resultados. Os custos de produção foram utilizados para elaborar os demonstrativos financeiros e principalmente o controle de estoques.

A informação contábil tem sido o grande instrumento de auxílio à administração da empresa e os custos passam a desempenhar papel cada vez mais importante na economia atual.

MARTINS (1990, p. 308), indaga-se “*é para controle, para fornecimento rápido de informações para fins de decisões rotineiras e intempestivas, para decisões que não demandam tanta rapidez de dados ou ainda para simples avaliações de estoques a ajudar a Contabilidade Financeira na sua tarefa de apuração de Estoques e Resultados?*”.

É importante ressaltar que inicialmente, nenhum sistema de custos é capaz de solucionar todos os problemas numa empresa, já que para funcionar como instrumento de administração precisa desenvolver-se e aprimorar-se.

De acordo com MARTINS (1990, p. 28):

*a igualdade de necessidade administrativa da informação é bastante relevante. Empresas existem que montam contabilidade de custos em função de problemas relativos a controle, outras devido a problemas de decisões rápidas de corte de produtos. Logo, para cada uma delas haverá um sistema com características diferentes para cada uma deverá ser montado um sistema.*

A escolha do sistema de custos, depende do objetivo que com ele se pretende atingir, pois definidos os objetivos, a determinação de qual o melhor modelo de sistema a ser usado é facilitada.

## **2.2. Custos e Despesas**

Considerando os conceitos abordados pelos autores da área deve-se separar os gastos realizados pelas empresas em custos e despesas.

Segundo PADOVESE (1996, p. 202), “*custos são gastos, não investimentos, necessários para fabricar os produtos da empresa. São gastos efetuados pela empresa que farão nascer os seus produtos. Portanto, podemos dizer que os custos são gastos relacionados aos produtos, posteriormente ativados quando os produtos objeto desses gastos forem gerados. De modo geral são gastos ligados à área industrial da empresa*”.

Não importando a área em que a empresa atue, desde que ela produza algum bem ou serviço, a transformação da matéria-prima em produto final passa por várias fases no processo produtivo de uma indústria. Os valores monetários que ela incorre para colocar os produtos até a sua comercialização, ou no ponto de venda, são custos incorridos relacionados com o processo de fabricação ou transformação de matéria-prima.

De acordo com MARTINS (1990, p. 24), “ *despesas e bem ou serviços consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. As despesas são itens que reduzem o patrimônio líquido e que tem essa características de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas*”.

Despesa é o sacrifício para se obter receitas, e que vai para o resultado exatamente para, ao se deduzi-la das receitas, fazer aparecer o lucro ou prejuízo. No caso da indústria, ao se vender o produto, o que era estoque se transforma numa despesa, e é agora jogado para o resultado. O custo dos produtos vendidos corresponde a uma despesa.

Apenas os gastos relacionados é que fazem parte do custo do produto, enquanto que as despesas vão diretamente para o resultado do período.

Diante destes conceitos, caberá ao contador definir os custos de cada produto, que poderão influenciar na formação do preço de venda, avaliação de estoques, controle de custos, e tomada de decisões diversas.

Na prática a separação entre custos e despesas não é tão fácil quanto parece. Pensando nisso, MARTINS (1990, p.40) propõe uma tentativa de solução em que algumas regras básicas podem ser seguidas:

- a) *Valores irrelevantes dentro dos gastos totais da empresa não devem ser rateados*
- b) *Valores relevantes, porém repetitivos a cada período, que numa eventual divisão teriam sua parte maior considerada como despesa, não devem também ser rateadas, tornando-se despesa pelo seu montante integral (conservadorismo)*
- c) *Valores cujo rateio é extremamente arbitrário devem ser evitados para apropriação aos custos (idem)*

Portanto, deverão ser rateados e ter uma parte atribuída aos custos de produção e outra às despesas do período, os valores relevantes que visivelmente contém custos e despesas e podem, por critérios não arbitrários, ser dividido nos dois grupos.

Exemplo: Depreciação do prédio. Supondo que o prédio envolva a fábrica e a administração da empresa. Neste sentido, a depreciação relativa à fábrica é custo e a depreciação relativa à administração é despesa. Neste caso deve-se fazer um rateio.

### **2.3. Custos Diretos e Indiretos**

A classificação de custos em relação à sua alocação aos produtos: custos diretos e indiretos. De acordo com BACKER & JACOBSEN (1974, p. 9), “ *custos diretos é aquele que pode ser identificado diretamente com um processo, produto, ordem de produção ou*

*outro qualquer setor operacional*". Já o professor MARTINS (1990, p. 47), considera-se como *"diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizadas e até quantidade de força consumida). São os custos diretos com relação aos produtos"*.

Os custos diretos são identificados com o produto. Por exemplo, o tempo produtivo dos operários da indústria, devem ser considerados como custos diretos, se referente às pessoas que atuam diretamente na fabricação do produto. Outro exemplo de custo direto é o consumo de aço numa indústria metalúrgica, e também a energia elétrica (no caso desta possuir dispositivo para medição do consumo diário de energia), consumida por máquina utilizada para cortes de lâminas.

Os custos indiretos de fabricação não podem ser identificados com produtos. Segundo PADOVESE (1996, p. 216), *"custos indiretos são gastos industriais que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento ou atividade operacional, e caso sejam atribuídos aos produtos, serviços ou departamentos, será através de critérios de distribuição ou alocação"*. E conforme MARTINS (1990, p. 48), *"cada vez que é necessário utilizar-se qualquer fator de rateio para a apropriação ou cada vez que há o uso de estimativas e não de medição direta, fica o custo incluído como indireto"*.

Os custos indiretos devem ser rateados através de medidas que representam o seu potencial de utilização aos produtos e aos departamento. Adotam-se critérios proporcionais para atribuir-se estes custos às diversas unidades produzidas. Exemplo: salário de eletricitistas de manutenção, energia elétrica (consumo de energia elétrica relativa às luminárias do teto do prédio da indústria, que servem para iluminação do ambiente.

Um gasto que representa custos indiretos é o aluguel do setor industrial que sofre correção monetária a cada dois meses e o ciclo industrial é anual.

#### **2.4. Custos Fixos e Variáveis**

Os conceitos dos custos fixos e variáveis são importantes principalmente no que diz respeito ao processo de tomada de decisão, por exemplo na formação do preço de venda, controle gerencial, controle de custos, etc.

LEONE (1995, p. 351) classifica os custos segundo o nível de atividade, definido por uma base de volume em três maneiras distintas:

- a) *Custos Semivariáveis: são custos que não têm um comportamento certo em relação ao nível de atividade. Eles incluem uma parcela fixa e uma variável em seu total.*
- b) *Custos Fixos: são os custos que não variam com a base de volume, dentro de uma determinada faixa de operações.*
- c) *Custos Variáveis: são os custos que variam em proporção direta com o volume de produção.*

Segundo a Revista de Administração da USP (1988, p. 22), *“custos fixos ou constantes são aqueles que não variam com o nível de atividade, quer esta se refira à produção, ou à administração de bens e/ou serviços. Eles acumulam-se com o passar do tempo, ou seja custos do período”*.

Conforme HORNGREEN (1989, p. 38), *“custos fixos são aqueles cujo total permanece inalterado numa grande amplitude de volumes”*. Pode-se tomar como exemplo a depreciação, onde seu valor normalmente independente de aumento ou diminuição do volume de produção.

Portanto, os custos fixos dentro de uma determinada faixa de atividade não variam com o volume de produção, entretanto são variáveis por unidade, isto acontece porque, quanto mais alta a produção, menores serão os custos fixos por unidade.

Exemplos de custos fixos: Salários da Administração, Salários dos Supervisores, Depreciação, Seguros, Aluguéis.

JACOBSEN (1974, p. 2), define custo variável *“tendem a crescer ou diminuir no total, em proporção às mudanças nos níveis de atividade”*.

Pode ser constatado quando da análise do volume de produção. Variando o volume de produção, a matéria-prima acompanha o volume na mesma proporção.

Exemplos de Custos Variáveis: matéria-prima, mão-de-obra direta, em suma, todo o gasto que varia conforme o volume de produção.

## **2.5. Sistemas de Custos**

Na literatura pertinente a custos, dois sistemas de custos são considerados tradicionais: custeio direto (ou variável) e custeio por absorção.

Custeio Direto, LEONE (1995, p. 360), explica que *“segundo esse sistema , somente os custos variáveis de fabricação serão contabilizados no custo dos produtos fabricados”*.

Segundo PADOVESE (1996, p. 222), custeio por absorção *“é o método tradicional de custeamento, onde, para se obter o custo dos produtos, consideram-se todos os gastos*

*industriais, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Os gastos industriais indiretos ou comuns são atribuídos aos produtos por critérios de distribuição”.*

A diferença entre o custeio direto e o custeio por absorção consiste no tratamento dado aos custos fixos de produção, tanto no registro quanto no relato em demonstrativos financeiros. A diferença é o tratamento dos custos indiretos de produção fixos.

Os que propõem o custeio direto, afirmam que os custos fixos são tratados não como custos do produto, mas sim como custos do período em que são incorridos; e os que propõem custeio por absorção, os custos fixos ou variáveis de produção são incorporados aos produtos ao nível de estoques.

O Custeio ABC surgiu para diminuir a arbitrariedade no tratamento dos custos indiretos fixos, e que devem ser alocados aos diversos produtos através de Direcionadores de Custos ou Atividades.

O Custeio ABC ou Custeamento por Atividades é definido de acordo com PADOVESE (1996, p. 238), “... o custo por atividade como um método de custeamento que identifica um conjunto de custos para cada evento ou transação (atividade) na organização que age como um direcionador de custos. Os custos indiretos são então alocados aos produtos e serviços na base do número desses eventos ou transações que o produto ou serviço tem gerado ou consome como recurso”.

Este conceito tem significado importante no sentido de que existe um tratamento específico dado aos custos fixos em relação ao volume de produção e que serão alocados aos diversos produtos.

Com a crescente industrialização, e com o aumento das atividades complexas, os gastos fixos e indiretos passaram a ter maior relevância na empresa, possibilitando que tais gastos fossem apropriados aos demais custos diretos ou variáveis.

Uma característica básica do custeio ABC, segundo LEONE (1997, p. 264), é: “o critério do Custeamento Baseado em Atividade não trata a classificação das despesas e custos indiretos em variáveis e fixos. Todos os custos e despesas serão alocados às atividades e, por meio destas, aos produtos e serviços”.

Portanto, este método de custeamento é calculado fazendo o levantamento dos custos indiretos que serão alocados através de direcionadores de custos ou atividades, que por meio destas, distribuem-se aos produtos e serviços.

O Custeamento ABC veio para atender as novas necessidades das empresas. Entretanto, ele precisa ser testado, ser utilizado e fazer comparações com outros métodos

para que na conclusão sejam ajustadas as imperfeições que possam surgir no decorrer do processo.

## 2.6. Bases de Rateio de Custos Indiretos

Quando se trata de alocar custos, não há maiores problemas de apropriar os custos diretos, porque sua alocação se dá de forma direta aos produtos ou serviços.

De acordo com MARTINS (1990, p. 47), “...alguns custos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizadas e até quantidade de força consumida). São os custos diretos com relação aos produtos”. Com relação aos custos indiretos, a alocação é mais complexa, porque tem de ser feita através de estimativas, muitas vezes arbitrária.

Ainda conforme MARTINS (1990, p. 48), “cada vez que é necessário utilizar-se qualquer fator de rateio para a apropriação ou cada vez que há o uso de estimativas e não de mediação direta, fica o custo incluído como indireto”.

Uma outra definição de custos indiretos é encontrada em SANTOS (1990, p. 89), “são custos comuns com mão-de-obra e materiais necessários para a produção, porém de forma indireta, não sendo conveniente e claramente identificados com unidade, serviços, processos ou produtos específicos”. Os custos indiretos, para serem alocados, necessitam ser rateados aos produtos ou serviços, obedecendo certos critérios que denominam-se bases de rateio.

A seguir, sugere-se uma tabela com base de rateio para cada elemento de custo, a fim de facilitar o trabalho de encontrar o método mais apropriado.

## QUADRO 1

## Bases para a Distribuição dos Custos Gerais de Produção

CUSTOS GERAIS DE PRODUÇÃO	MÉTODOS DE DISTRIBUIÇÃO
Depreciação do edifício	Espaço ocupado
Seguro do edifício	Espaço ocupado
Impostos sobre o edifício	Espaço ocupado
Escritório do gerente da fábrica	Número de empregados, custo da produção
Calefação	Espaço ocupado, unidades de calefação
Luz	Espaço ocupado, pontos de luz, quilowatt-hora
Energia	Espaço ocupado, horas de cavalo-vapor, capacidade de máquinas, horas de máquinas
Recepção	Custo dos materiais comprados, número de itens recebidos
Compras	Custos dos materiais comprados, número de ordens colocadas
Almoxarifado	Custos dos materiais utilizados, número de requisições atendidas
Contabilidade de custos	Número de empregados, horas trabalhadas
Pessoal	Número de empregados, horas trabalhadas
Oficina mecânica	Custos das tarefas, horas de máquinas, horas de mão-de-obra
Central de força	Horas de cavalos-vapor medidas, capacidade das máquinas, horas de máquinas
Manutenção do edifício	Espaço ocupado

FONTE: BACKER, Morton; JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de Custos: um enfoque para administração de empresas.** São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, v. 1, 1978-1979. Traduzido por Pierre Louis Laporte. p. 158.

### 2.7. Departamentalização ou Centro de Custos

A departamentalização é o resultado de um estudo feito pela administração da empresa, que leva em conta as diversas atividades ou funções, isto é, a empresa é separada em departamentos de acordo com suas atividades, se houver relevância de se adequar o sistema de custos às atividades, deve-se departamentalizar o sistema.

Segundo MARTINS (1990, p. 64), *“departamento é a unidade mínima administrativa para a contabilidade de custos, representada por homens e máquinas, desenvolvendo atividades homogêneas”*. Deste conceito, conclui-se que a alocação dos custos com base na departamentalização, facilita a distribuição dos custos indiretos, tornando-se mais próxima da realidade, do que se fosse sem departamentalização.

Os custos incorridos podem ser distribuídos (rateados) entre centros de custos.

Conforme PADOVESE (1996, p. 207): *“Os gastos são contabilizados em centros de custos contábeis, que representam o menor segmento de atividade ou área de responsabilidade, onde são executados trabalhos homogêneos. Um centro de custos (ou centro de despesa) pode ser tanto uma atividade como um departamento, dependendo da estrutura organizacional.”*

Um centro de custos serve para análise de custos de uma empresa, e facilita a distribuição dos custos indiretos.

Conforme alguns autores, os departamentos dividem-se em grupos, que pode-se definir basicamente em três: Departamentos Administrativos, Departamentos de Produção e Departamentos de Serviços.

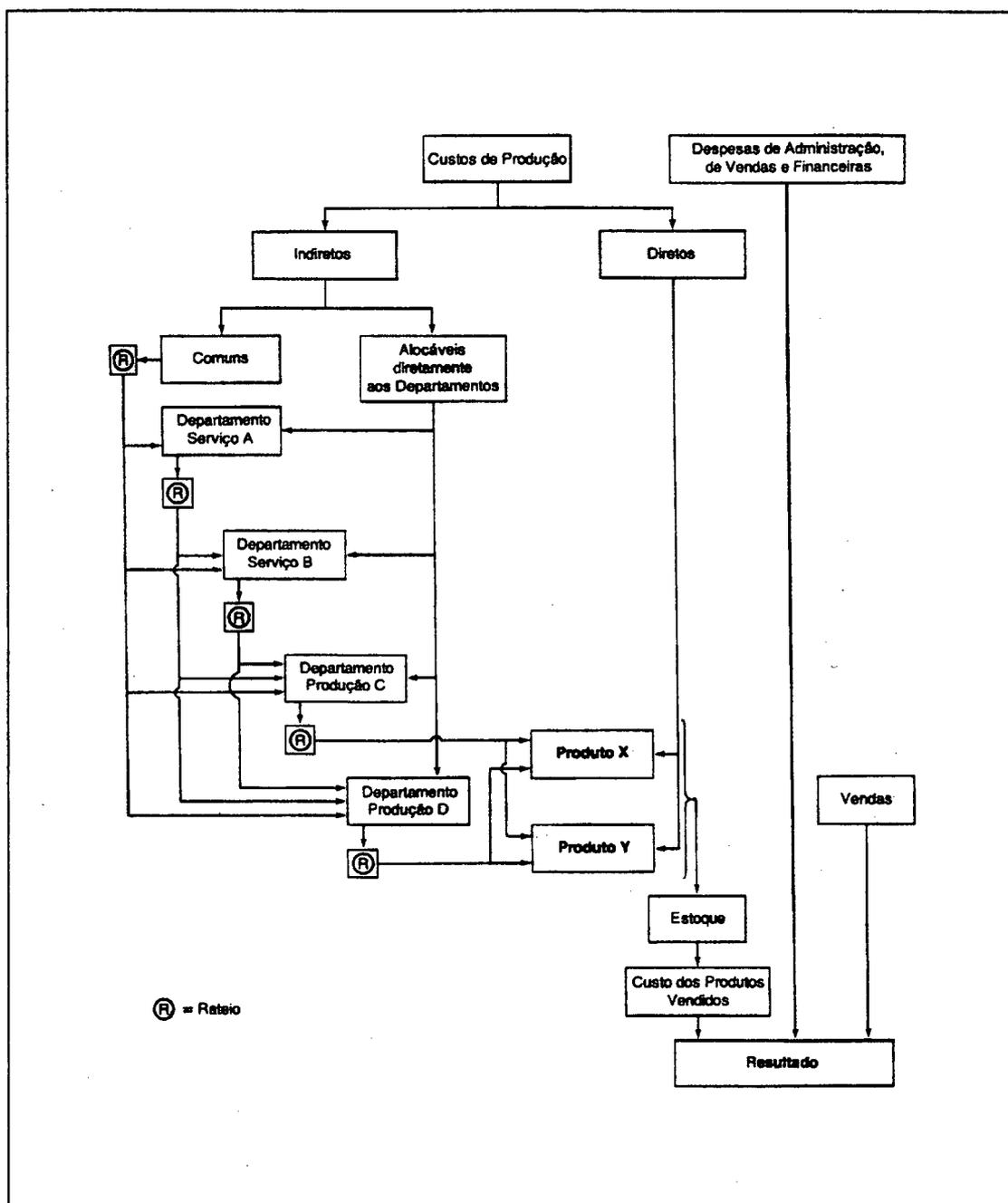
✎ Departamentos Administrativos: Neste departamento são decididos as políticas a serem adotadas pela empresa. É um centro de custos em que, na realidade não está ligado diretamente à área produtiva da empresa, e os seus gastos não são apropriados aos produtos, exemplo: contabilidade, vendas, financeiro, etc.

✎ Departamentos de Produção: São aqueles custos que são apropriados diretamente aos produtos, já que estes passam inclusive fisicamente por eles, exemplo: montagem, pintura, etc.

✎ Departamentos de Serviços: Não estão empenhados na produção, mas que fornece um serviço especial a outros departamentos. Exemplo: almoxarifado, montagem, manutenção, contabilidade, etc.

Para uma melhor análise e distribuição de custos, demonstra-se no Quadro 2 a seguir o esquema de apropriação de custos de acordo com o modelo de custeio por absorção, onde pode-se ver a distribuição dos custos por departamento:

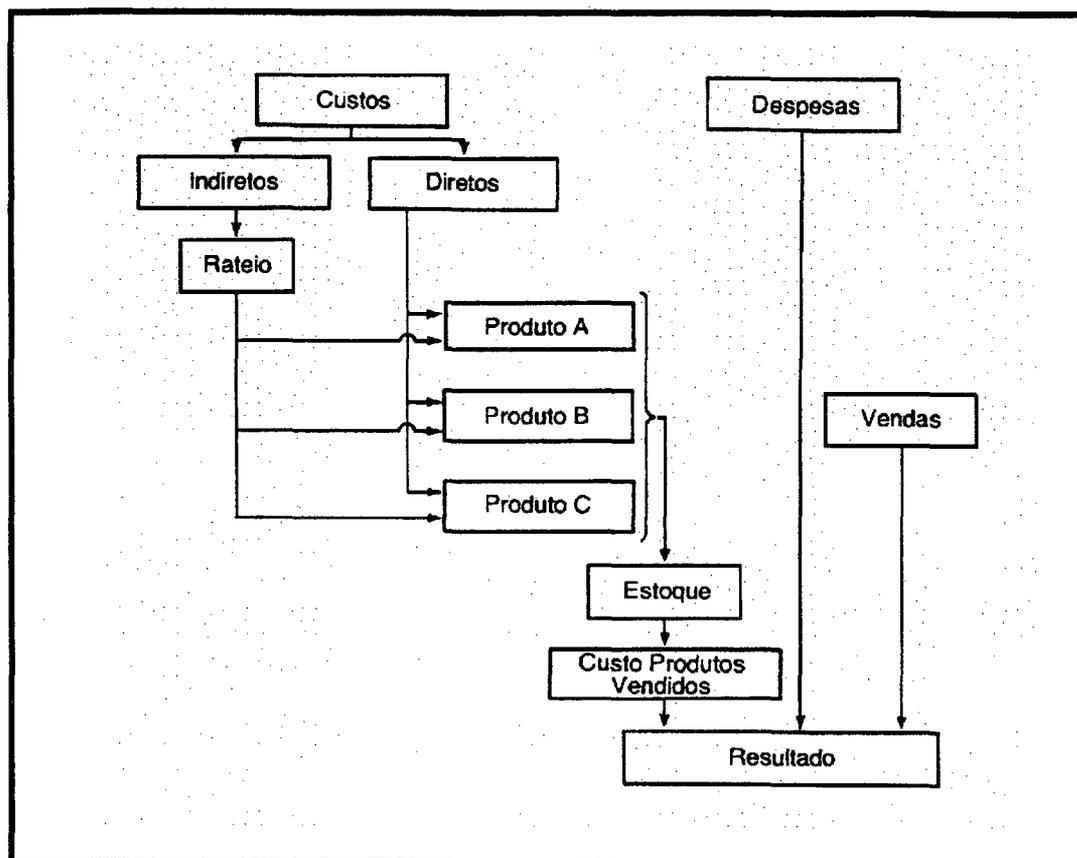
QUADRO 2  
Esquema de Distribuição de Custos por Departamento



FONTE: MARTINS, Eliseu; Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 1995, p.55.

Ele é mais utilizada em empresas de um porte maior, onde se tem departamentos bem definidos, e dependendo do custo-benefício da informação que se vai obter com esse processo.

QUADRO 3  
Esquema Básico de Distribuição de Custos



FONTE: MARTINS, Eliseu; Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 1995, p.55.

O esquema básico é:

➤ 1º passo – Separação entre custos e despesas: quando é feita a separação dos custos de produção.

➤ 2º passo – A apropriação dos custos diretos: quando é realizada a distribuição dos custos diretos aos produtos, que é a matéria-prima e parte da mão-de-obra que foi aplicado aos produtos.

➤ 3º passo – A apropriação dos custos indiretos: é a alocação dos custos indiretos. Uma alternativa é o rateio com base nos custos diretos, que tem como base, o total dos custos diretos, sendo rateado proporcionalmente aos produtos. Existem várias formas de rateio de custos, entretanto, não há fórmulas perfeitas e sim alternativas que traz consigo o menor grau de arbitrariedade.

Este esquema de distribuição de custos é utilizado para empresas de pequeno porte que não fornecem departamentalização e que mantenha um adequado sistema de custos.

## 2.8. Formação do Preço de Venda

Até agora falou-se com relação a custos de produção. Neste item será dada atenção à formação do preço de venda.

De acordo com SANTOS (1990, p. 173), *“o cálculo do preço de venda deve levar a um valor que traga à empresa a maximização dos lucros”*. Este conceito diz que o objetivo da empresa é, aumentando o preço dos produtos, em contrapartida também estes valores elevam os lucros.

SANTOS (1988, p. 131) cita BACKER & JACOBSEN, *“os preços podem ser formados em função dos seguintes métodos”*.

Método do Preço com Base no Custo Pleno: *“...são aqueles que equivalem ao custo total da produção, que são acrescidos de despesas de venda, de administração e de uma margem de lucro desejada”*. É um método baseado no Custeio por Absorção, em que o lucro é calculado com uma percentagem sobre o custo total do produto, e a vantagem é que ela assegura a recuperação dos custos, mas, que tem limitações, não fazendo distinção entre os Custos Fixos e os Variáveis.

No Método Baseado no Custo da Mercadoria: *“se a base for os custos e despesas variáveis, a margem adicionada deve cobrir, além dos lucros, os custos fixos”*.

Neste caso, os custos e despesas variáveis num período, aplicando-se a margem de contribuição, servirão para cobrir além dos lucros, também os custos fixos.

Outra questão importante com relação à formação de preços é a de que não se deve levar em consideração apenas os custos de produção, e sim o valor de mercado, para que, em conjunto com essas informações, fazer as confrontações de dados e finalmente tomar decisões.

## 2.9. Taxa de Marcação de Preço (MARK-UP)

Um índice muito utilizado na contabilidade de custos é o *Mark-up*, que é aplicado nas empresas com objetivo de formar o preço de venda.

Segundo SANTOS (1990, p. 174), *“o MARK-UP é um índice aplicado sobre o custo de um bem ou serviço para a formação do preço de venda”*.

E de acordo com PADOVESE (1996, p. 283), *“o conceito de MARK-UP, amplamente utilizado pelas empresas, tanto as de grande porte como as microempresas,*

*parte do pressuposto de que a base para a diferenciação de preços de venda dos diversos produtos produzidos pela empresa é o custo por absorção”.*

O *Mark-up* é um método para a formação de preços, mas, muitas vezes não condiz com a realidade dos negócios quando a administração toma decisões. Então a empresa deve tomar precauções visando a atualização dos custos de produção e/ou de compras.

Na taxa de marcação estão embutidas despesas fixas, impostos e uma margem de lucro.

As despesas e impostos são definidos pela própria operação da empresa. Entretanto, a margem de lucro é inerente a cada organização ou segmento de atividade. Uma boa margem de lucro deve estar relacionado com o capital investido.

## **2.10. Retorno Sobre o Capital Investido**

Em todas as organizações empresariais, para que se tenha um acompanhamento eficiente do desempenho dos negócios, a avaliação mais correta é o retorno sobre o investimento, que tem suas limitações, porém, deve sempre ser avaliado em conjunto com outras medidas de desempenho.

O conceito de retorno sobre o investimento é segundo HORNGREEN (1986, p. 430), “... a melhor medida individual de desempenho, por prestar-se a avaliar outras oportunidades disponíveis, quer estas oportunidades estejam em projetos ou empresas similares, quer estejam em empreendimentos inteiramente diversos”.

De fato, esta medida de desempenho começou a ser utilizada na indústria, e a vantagem deste método é que as empresas façam comparação entre companhias, usando como medida a porcentagem do resultado líquido sobre as vendas ou o rendimento sobre as ações.

Ou então uma comparação com o retorno interno da companhia em relação a uma taxa média de rendimento do mercado financeiro. A utilização do cálculo do retorno sobre as vendas, não é uma medida muito confiável, por não levar em consideração o montante do capital investido, entretanto o retorno sobre o investimento é mais confiável porque considera-se o montante do capital investido numa determinada unidade.

A equação para calcular o retorno sobre o investimento é de acordo com CASHIN (1982, p. 661), “...geralmente é calculado dividindo-se o resultado pelo ativo total empregado”.

A fórmula é o seguinte:

$$\text{RSI} = \frac{\text{LL}}{\text{ATIVO TOTAL}}$$

Onde:

RSI = Retorno sobre o Investimento.

LL = Lucro Líquido.

ATIVO TOTAL = é o capital empregado ou Ativo Total que aparece no balanço.

## **CAPÍTULO III**

Neste capítulo será feita uma análise da Panificadora e será apresentada uma proposta de sistema de custos.

### **3. ANÁLISE DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA EMPRESAS INDUSTRIAIS**

#### **3.1. Análise da Empresa**

A padaria e confeitaria em estudo, atua no ramo de doces e pães, principalmente o pão francês de 50 gramas e situa-se no município de Corupá, no norte do Estado de Santa Catarina. As operações básicas diárias da empresa se restringem à produção e vendas de pão francês de 50 gramas, pão doce de 50 gramas, tortas e bolos, além de sorvetes e balas.

Para fins de análise e montagem de uma proposta de sistema de custos e formação de preços de vendas, considerou-se que a empresa trabalha com pão francês e pão doce.

A empresa busca atualmente projetar-se no mercado em que atua, a fim de alcançar uma melhor resposta na venda de seus produtos. Para isso se faz necessário desenvolver um controle apurado de custos, para que ela possa alcançar seus objetivos otimizando seus resultados e percebendo realmente a quanto está lucrando com suas operações.

Para que haja uma adequada apropriação de custos, a empresa deverá ratear os gastos relacionados com suas operações para conhecer o custo de cada um de seus produtos.

Pretende-se auxiliar a empresa na sua tomada de decisões, propondo alternativas de tratamento de custos, a fim de que esta possa ser mais competitiva no mercado.

A filosofia de trabalho da empresa consiste basicamente em fornecer o melhor produto possível ao mercado e continuar sempre primando pela sua qualidade.

A empresa conta com uma estrutura organizacional, formada por:

- (2) Diretores
- (5) Empregados na produção; sendo:
  - (2) Padeiros
  - (3) Confeiteiras
- (3) Balconistas.

Esta empresa apresenta sua estrutura física constituída de uma sala principal para a produção, uma sala menor para o almoxarifado e estoques de matéria-prima, um banheiro para os funcionários e a loja principal onde são vendidos os produtos fabricados.

### **3.2. Proposta de um Sistema de Custos**

A padaria controla seus custos conforme a experiência de seus dirigentes, mas este controle não possui atualmente uma estrutura de custos adequada para que seus custos sejam apurados de forma correta.

No atual estágio em que se encontra, a empresa necessita de um sistema de custos que melhor atenda as suas necessidades informativas e que encontre um preço de venda, mais competitivo.

Este trabalho tem a pretensão de propor um sistema de custos criado através destas necessidades da empresa, onde os custos diretos e indiretos sejam alocados de forma adequada, a fim de que a direção da empresa tenha em suas mãos informações mais precisas para que possa analisar os seus custos bem como sua distribuição.

A proposta que se pretende fazer, é que os custos da empresa sejam computados de forma global, isto é, onde os custos indiretos são atribuídos aos produtos através de rateio, sem a departamentalização.

Optou-se por ratear os custos de forma global em vez de por centro de custos, a fim de não burocratizar demais a proposta, e por ser a empresa de pequeno porte ficando difícil a separação por departamento.

### **3.3. Descrição do Processo Produtivo**

Para um melhor entendimento, dividiu-se o processo produtivo da Empresa em três etapas: preparação da massa, corte e forno, acabamento.

✓ **Preparação da Massa** - nesta etapa, é feita a seleção da matéria-prima que será utilizada na produção diária. A produção média é suficiente para produzir aproximadamente 3.000 pães francêss por dia, e é nesta etapa que acontece a pesagem dos ingredientes. Após a pesagem, os ingredientes serão misturados numa bacia de acordo com a quantidade necessária, até formarem uma massa que depois de pronta será retirada, passando para uma mesa onde será amassada até atingir o ponto ideal. Uma vez que a massa tenha atingido o ponto ideal, será colocada para descanso para que o fermento cresça por um período de meia a uma hora.

✓ **Corte e Forno** – passado o período de descanso, a massa então está pronta para ser cortada em pedaços e esticada no rolo de massas a fim de receber o formato final. O forno deve ir pré-aquecendo à temperatura de 200°C, por mais ou menos 15 minutos. Quando devidamente cortadas, as massinhas estão prontas para irem ao forno, pelo tempo de 20 minutos. Em seguida é levada para loja para serem comercializadas.

✓ **Acabamento** – antes de ir ao forno, o pão doce recebe uma cobertura de farofa, e em seguida vai ao forno a uma temperatura de 200°C. Após o resfriamento, é levado para a loja para ser comercializado.

### **3.3.1. Apuração dos Custos de Produção**

Para que se possa seguir com o esquema de apropriação de custos escolhido, é necessário separar os custos e as despesas da empresa.

Primeiramente, abordar-se-á os custos relacionados com a produção.

Os gerentes da padaria não utilizam o controle de estoques tradicional, sendo que para produzir os pães, compram a matéria-prima na quantidade certa.

Matéria-Prima utilizada na produção do pão francês:

Conforme relato do pessoal da produção, para a fabricação do pão francês são utilizados diariamente 3 (três) sacas de 20Kg de farinha de trigo composto com todos os ingredientes. O custo total médio da matéria-prima durante um mês é de R\$ 2.340,00.

Pão doce de 50gramas:

INGREDIENTES PARA 60 PÃES POR DIA		
Ingredientes para 60 pães	Quantidade	Custo (R\$)
Açúcar	800 gr.	0,320
Fermento	40 gr.	0,019
Banha	1.000 gr.	1,30
Ovo	4 un.	0,40
Trigo	1.200 gr.	1,56
Canela	120 gr.	2,36
<b>Total</b>		<b>5,959</b>

Custo total do Pão Doce

$$5,959 \times 30 \text{ dias} = \text{R\$ } 178,77$$

#### . CUSTOS DE PESSOAL APLICADOS NA PRODUÇÃO .

A empresa utiliza-se de dois padeiros para a produção, três confeitadeiras e três balconistas, sendo fácil identificar a relação de cada funcionário com o produto. Sendo assim, optou-se por diluir o total da mão-de-obra, incluindo os encargos sociais pelo total da produção de pães. Estes custos são representados pelos salários total dos padeiros mais a parcela do salário das confeitadeiras, rateados de acordo com o faturamento da empresa, que representa 46,8% ou seja:

Faturamento total do mês	R\$ 25.000,00
Faturamento do prod. A e B	R\$ 11.700,00

Esta taxa sobre o faturamento total da empresa é calculado da seguinte forma:

$$\frac{\text{R\$ } 11.700,00}{\text{R\$ } 25.000,00} \times 100 = 46,8\%$$

Então:

Salário das Confeitadeiras	R\$ 1.846,80 X 46,8% = R\$ 864,30
Salário dos Padeiros	<u>R\$ 1.231,20 X 46,8% = R\$ 576,20</u>
<b>Total</b>	<b>R\$ 3.078,00                      R\$ 1.440,50</b>

Os salários dos padeiros e confeitadeiras estão incluídos na mão-de-obra direta como Custos, e os salários dos demais funcionários são classificadas na DRE como Despesa.

### GASTOS GERAIS

Tratou-se como gastos gerais os custos indiretos que ocorreram durante a fabricação, que foram necessários ao processo produtivo.

Sugere-se que estes gastos sejam rateados pelo total da produção de cada mês.

Os gastos identificados foram os seguintes:

1. Energia Elétrica	R\$ 470,00 X 46,8% = R\$ 219,96
2. Depreciação	R\$ 497,66 X 46,8% = R\$ 232,90
3. Telefone	R\$ 97,00 X 46,8% = R\$ 45,40
4. Manutenção	R\$ 170,00 X 46,8% = R\$ 79,56
5. Embalagem	R\$ 250,00 X 46,8% = R\$ 117,00
6. CASAN	R\$ 110,00 X 46,8% = R\$ 51,48
	<hr/>
	R\$ 1.594,66                      R\$ 746,30

A seguir serão demonstrados os cálculos de depreciação efetuados para se chegar ao total de depreciação mensal representada nos gastos do mês referido anteriormente:

1. Forno Elétrico:

Vida útil – 5 anos

20,0% a.a.

Valor do Bem – R\$ 760,00

$R\$ 760,00 \times 20,0\% \text{ a.a} = R\$ 152,00/12 \text{ meses} = R\$ 12,67 \text{ a.m.}$

2. Cilindro Automático:

Vida útil – 5 anos

20,0% a.a.

Valor do Bem – R\$ 260,00

$R\$ 260,00 \times 20,0\% \text{ a.a} = R\$ 52,00/12 \text{ meses} = R\$ 4,33 \text{ a.m.}$

3. Modelador de Massa:

Vida útil – 5 anos

20,0% a.a.

Valor do Bem – R\$ 340,00

$R\$ 340,00 \times 20,0\% \text{ a.a} = R\$ 68,00/12 \text{ meses} = R\$ 5,67 \text{ a.m.}$

4. Refrigerador:

Vida útil – 5 anos

20,0% a.a

Valor do Bem – R\$ 800,00

$R\$ 800,00 \times 20,0\% \text{ a.a.} = R\$ 160,00/12 \text{ meses} = R\$ 13,33 \text{ a.m.}$

5. Fiat Uno:

Vida útil – 5 anos

20,0% a.a.

Valor do Bem – R\$ 13.700,00

$R\$ 13.700,00 \times 20,0\% \text{ a.a.} = R\$ 2.740,00/12 \text{ meses} = R\$ 228,33$

6. Prédio:

Vida útil – 25 anos

4% a.a.

Valor do Bem – R\$ 70.000,00

$R\$ 70.000,00 \times 4\% \text{ a.a.} = R\$ 2.800,00/12 \text{ meses} = R\$ 233,33 \text{ a.m.}$

Total da Depreciação = R\$ 497,66

### 3.3.2. Despesas do Período

Despesas de Vendas – Estas despesas referem-se, aos salários das balconistas.

$R\$ 1.846,80 \times 46,8\% = R\$ 864,30$

Despesas Administrativas – Estas despesas referem-se às despesas de Honorários dos Diretores, IPTU e despesas com o Contador.

Honorários R\$ 3.693,60 X 46,8% = R\$ 1.728,60

Contador R\$ 160,00 X 46,8% = R\$ 74,88

IPTU R\$ 680,00 X 46,8% = R\$ 318,24

Total R\$ 4.533,60 X 46,8% = R\$ 2.121,72

A panificadora optou pela tributação com base no lucro real, pagando tributos como:

- Imposto de Renda das pessoas Jurídicas – IRPJ
- Contribuição ao PIS
- Contribuição Social Sobre o faturamento – COFINS
- Contribuição Previdenciária

A incidência de ICMS para a comercialização de pães é de 12,00%.

### 3.3.3. Apropriação dos Custos Diretos e Indiretos aos Produtos

Após o levantamento dos custos e despesas, e continuando o esquema de apuração de custos, tem-se a apropriação dos custos diretos e indiretos aos produtos fabricados, utilizando-se de mapas de distribuição dos custos aos produtos a fim de detalhar e visualizar a sua alocação.

No Quadro 4, a seguir, temos a descrição dos custos da matéria-prima, mão-de-obra e CIF.

Adotou-se um critério em que o valor da mão-de-obra é rateada com base na matéria-prima.

QUADRO 4  
Apropriação dos Custos

(valores em reais)

	DIRETO		INDIRETO	TOTAL
	PROD. A	PROD. B		
Matéria-prima	2.340,00	178,77	—	2.518,77
Mão-de-obra	1.338,26	102,24	—	1.440,50
Energia elétrica	—	—	219,96	219,96
Depreciação	—	—	232,90	232,90
Telefone	—	—	45,40	45,40
Manutenção	—	—	79,56	79,56
Embalagem	—	—	117,00	117,00
CASAN	—	—	51,48	51,48
<b>TOTAL</b>	<b>3.678,26</b>	<b>281,01</b>	<b>746,30</b>	<b>4.705,57</b>

Em seguida formulou-se um mapa de rateio dos custos conforme evidenciado no Quadro 5, onde além da apropriação dos custos diretos já apurados anteriormente, foi evidenciado a apropriação dos custos indiretos, com base nos custos diretos, chegando-se ao custo unitário de cada produto.

**QUADRO 5**  
Rateio dos Custos aos Produtos

PRODUTOS	CUSTOS DIRETOS		CUSTOS INDIRETOS		TOTAL R\$
	%	R\$	%	R\$	
A		3.678,26	92,90	693,31	4.371,57
B		281,01	7,10	52,99	334,00
TOTAL		3.959,27		746,30	4.705,57

Despesas de Vendas	R\$ 864,30
Despesas Administrativas	R\$ 2.121,72
	<u>R\$ 2.986,02</u>

### CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA

Obs. – Considerando um lucro líquido pretendido de 4% sobre a receita de vendas.

	PRODUTO A	PRODUTO B	
Material Direto	R\$ 2.340,00	R\$ 178,77	
M. O. Direta	R\$ 1.338,26	R\$ 102,24	
C. Gerais de Fabr.	R\$ 693,31	R\$ 52,99	
Total dos Custos	<u>R\$ 4.371,57</u>	<u>R\$ 334,00</u>	
Base de Rateio*	92,9%	7,1%	
Desp. Adm. E Vendas	<u>R\$ 2.774,01</u>	<u>R\$ 212,01</u>	R\$ 2.986,02
TOTAL	R\$ 7.145,58	R\$ 546,01	

\* Rateio de acordo com o total dos Custos de Produção.

FORMULA PARA O  
CÁLCULO DO LUCRO  
ANTES DA C.S. E I.R.

$$\frac{\% \text{ LL}}{1 - (\% \text{ IR} + \% \text{ CS})}$$

, sendo:

% LL - Porcentagem do Lucro Líquido = 4%

% IR - Porcentagem do Imposto de Renda = 15%

% CS - Porcentagem da Contribuição Social = 8%

$$\frac{0,04}{1 - (0,15 + 0,08)} = \frac{0,04}{0,77} = 0,051948 \rightarrow 5,194805$$

IMPOSTOS E TAXAS SOBRE VENDAS (ITV)

ICMS	12,00%
PIS	0,65%
COFINS	<u>2,00%</u>
	14,65%

Cálculo do *MARK-UP*

ITV -	14,65	100,00	
LAIR -	<u>5,194805</u>	- 19,844805	
	19,844805	<u>80,155195</u>	<i>Mark-up Divisor</i>

$$1 : 0,801552 = \boxed{1,24758} \quad \text{Mark-up Multiplicador.}$$

PREÇO DE VENDA

PROD. A	R\$ 7.145,58	X	1,24758	=	R\$ 8.914,68
PROD. B	R\$ 546,01	X	1,24758	=	R\$ 681,19

PREÇO UNITÁRIO DOS PRODUTOS

PROD. A	R\$ 8.914,68 / 90.000 un.	=	R\$ 0,10/un.
PROD. B	R\$ 681,19 / 1.800 un.	=	R\$ 0,38/un.

**DEMONSTRATIVO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO**

(Supondo a venda de 90.000 un. PROD. A  
e 1.800 un. PROD. B)

	PROD. A	PROD. B
Receita de Venda	R\$ 8.914,68	R\$ 681,19
ICMS (12%)	R\$ (1.069,76)	R\$ (81,74)
PIS (0,65%)	R\$ (57,95)	R\$ (4,43)
COFINS (2,00%)	R\$ (178,29)	R\$ (13,62)
Receita Líquida	R\$ 7.608,68	R\$ 581,40
C.P.V.	R\$ (4.371,57)	R\$ (334,00)
Lucro Bruto	R\$ 3.237,11	R\$ 247,40
Desp. Vendas	R\$ (2.774,01)	R\$ (212,01)
Lucro antes C. Social	R\$ 463,10	R\$ 35,39
Contr. Social (8%)	R\$ (37,05)	R\$ (2,83)
I. Renda (15%)	R\$ (69,47)	R\$ (5,31)
Lucro Líquido	R\$ 356,58	R\$ 27,25

**RETORNO SOBRE AS VENDAS**

R\$ 356,58 : 8.914,68 = 4%a.m.

R\$ 27,25 : 681,19 = 4%a.m.

Este é o preço de venda dos produtos admitindo-se todas estas despesas e custos e mais margem de lucro de 4%; entretanto, os preços de venda praticados pelo comerciante são de R\$ 0,12 e R\$ 0,50, respectivamente.

Outra hipótese é a seguinte:

**CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA**

Obs. - Considerando o retorno sobre o capital investido de 4%.

- Cálculo do retorno sobre o investimento.

QUADRO 6  
Identificação dos Ativos

INVESTIMENTOS (ATIVOS)	VALORES (R\$)
Disponibilidades	
Caixa	15.000,00
Imobilizado	75.000,00
<b>TOTAL</b>	<b>90.000,00</b>

#### DISTRIBUIÇÃO DO INVESTIMENTO PELO FATURAMENTO

$$R\$ 90.000,00 \times 46,8\% = R\$ 42.120,00$$

$$RSI = \frac{LL}{\text{Ativo Total}} \quad 0,04 = \frac{LL}{42.120,00}$$

$$LL = 0,04 \times 42.120,00 = \boxed{R\$ 1.684,80}$$

RSI → Retorno Sobre o Investimento

#### DISTRIBUIÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO AOS PRODUTOS

$$\frac{1.684,80}{1 - (0,15 + 0,08)} = \frac{1.684,80}{0,77} = 2.188,05$$

Ratea-se para o produto A; 92,9% de 2.188,05 = R\$ 2.032,70

para o produto B; 7,1% de 2.188,05 = R\$ 155,35.

Obs: Rateio de acordo com os custos totais identificados a cada produto.

#### CÁLCULO DO MARK-UP

$$100 - 14,65 = 85,35 \rightarrow \text{Mark-up Divisor}$$

$$1 : 0,8535 = 1,171646 \rightarrow \text{Mark-up Multiplicador}$$

Finalmente, o preço de venda é calculado somando-se os custos totais mais o lucro antes do Imposto de Renda e Contribuição Social, e o total é multiplicado pelo *Mark-up*, conforme o que segue:

	PRODUTO A	PRODUTO B	
Custos e Despesas	R\$ 7.145,58	R\$ 546,01	
Lucro antes da C.S. e I.R.	<u>R\$ 2.032,70</u>	<u>R\$ 155,35</u>	R\$ 2.188,05
TOTAL	R\$ 9.178,28	R\$ 701,36	
<i>Mark-up</i>	<u>X 1,171646</u>	<u>X 1,171646</u>	
Preço de Venda	R\$ 10.753,70	R\$ 821,75	

#### PREÇO UNITÁRIO DOS PRODUTOS

PROD. A R\$ 10.753,90 / 90.000 un. = R\$ 0,12/un.

PROD. B R\$ 821,75 / 1.800 un. = R\$ 0,46/un.

#### DEMONSTRATIVO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO

(Supondo a venda de 90.000 un. PROD. A

e 1.800 un. PROD. B)

	PROD. A	PROD. B
Receita	R\$ 10.753,70	R\$ 821,75
ICMS (12%)	R\$ (1.290,44)	R\$ (98,61)
PIS (0,65%)	R\$ (69,90)	R\$ (5,34)
COFINS (2,00%)	R\$ (215,07)	R\$ (16,43)
Receita Líquida	R\$ 9.178,29	R\$ 701,37
C.P.V.	R\$ (4.371,57)	R\$ (334,00)
Lucro Bruto	R\$ 4.806,72	R\$ 367,37
Despesas	R\$ (2.774,01)	R\$ (212,01)
Lucro antes C. Social	R\$ 2.032,71	R\$ 155,36
Contr. Social (8%)	R\$ (162,62)	R\$ (12,34)
I. Renda (15%)	R\$ (304,91)	R\$ (23,30)
Lucro Líquido	R\$ 1.565,18	R\$ 119,72
Total	1.684,80	

$$\text{RSI} = \frac{\text{R\$ } 1.684,80}{\text{R\$ } 42.120,00} = 4,00\%$$

**Comentários:**

Se propôs duas maneiras de cálculo, 4% sobre a receita e 4% sobre o capital investido, e obteve-se R\$ 0,10 e R\$ 0,12 respectivamente, que é o valor que se aproxima com o valor praticado na padaria. Com isto obtendo um lucro de R\$ 1.684,80, incluindo os honorários, prolabore e outras despesas.

## 4. CONCLUSÃO

Este trabalho teve como objetivo principal propor um sistema de custos que atendesse as necessidades informativas da empresa, e que propiciasse a formação do preço de venda.

No desenvolvimento da pesquisa, coletou-se os dados de custos na empresa e optou-se pela adequação do trabalho em formar o preço de venda de dois produtos.

Se propôs aos gerentes da panificadora um retorno de 4% por mês do capital investido, que pode-se dizer é um retorno adequado, já que está próximo do rendimento do mercado financeiro.

Os gerentes precisam estar conscientes da necessidade de aumentar as vendas, e controlando os custos, para que se consiga uma margem de lucro eficiente. Também é importante manter o controle de investimentos em caixa, e ativos fixos com desempenho eficiente.

Necessitam de uma apuração de custos eficientes, de forma a terem em suas mãos, as informações necessárias, por exemplo, para o planejamento de custos, para o controle de gastos, avaliação de desempenho e decisões de preço de venda.

Acredita-se que esta pesquisa alcançou os objetivos propostos neste estudo de caso, e que pode servir de base para novos estudos em outras empresas.

Recomenda-se para futuras pesquisas, a aplicação do estudo aos demais produtos da padaria.

## 5. BIBLIOGRAFIA

1. CASHIN, James A.; POLIMENI, Ralph S. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Mc Graw-Hill, 1982.
2. COELHO NETO, Pedro. **Micro e pequenas empresas: manual de procedimentos contábeis**. Brasília: CFC, Ed. SEBRAE, 1997.
3. GOODE, William Josiah. **Métodos em pesquisa social**. 4. ed. São Paulo: Editora Nacional, 1972.
4. HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de custos: um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 1986.
5. \_\_\_\_\_. Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. 5. ed. São Paulo: Prentice/Hall do Brasil, 1985.
6. IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1987.
7. JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de Custos: um enfoque para Administração de Empresas**. Rio de Janeiro: Mc Graw-Hill, 1974.
8. LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.
9. LEONE, George S. Guerra. **Custos, um enfoque administrativo**. 11. ed. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 1995.
10. \_\_\_\_\_. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.
11. LUDKE, Menga. **Pesquisa em educação: abordagens qualitativas**. São Paulo: EPU, 1986.
12. MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1990.
13. PADOVESE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1996.
14. *Revista de Administração*. São Paulo 23(2): 21-28, abr./jun., 1988.
15. SANTOS, Joel J. **Análise de custos: um enfoque gerencial com ênfase para custeamento marginal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.
16. \_\_\_\_\_. **Formação de Preços de Venda e do Lucro**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1988.

17. SEVERINO, Antônio José. **Metodologia do trabalho científico**. 19. ed. São Paulo: Cortes, 1993.