

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC**

**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**GUSTAVO MACCARI ESPINDULA**

**PROPOSTA DE UM SISTEMA DE GERENCIAMENTO DE CUSTOS E  
FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA EM UMA MICROEMPRESA DO RAMO  
GRÁFICO NA CIDADE DE MORRO DA FUMAÇA/SC**

**CRICIÚMA**

**2016**

**GUSTAVO MACCARI ESPINDULA**

**PROPOSTA DE UM SISTEMA DE GERENCIAMENTO DE CUSTOS E  
FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA EM UMA MICROEMPRESA DO RAMO  
GRÁFICO NA CIDADE DE MORRO DA FUMAÇA/SC**

Trabalho de Conclusão do Curso, apresentado para obtenção do grau de bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Manoel Vilsonei Menegali

**CRICIÚMA**

**2016**

**GUSTAVO MACCARI ESPINDULA**

**PROPOSTA DE UM SISTEMA DE GERENCIAMENTO DE CUSTOS E  
FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA EM UMA MICROEMPRESA DO RAMO  
GRÁFICO NA CIDADE DE MORRO DA FUMAÇA/SC**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela banca examinadora para obtenção do grau de bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC, com linha de pesquisa em contabilidade de custos.

Criciúma, 01 de Dezembro de 2016.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Manoel Vilsonei Menegali – Esp. (UNESC) – Orientador

---

Prof<sup>a</sup>. Andreia Cittadin – Ma. (UNESC) - Examinadora

**Dedico este trabalho a todos os professores do Curso de Ciências Contábeis da UNESC, que contribuíram para minha formação acadêmica, pessoal e profissional.**

## **AGRADECIMENTOS**

Ao meus pais, Patrícia e Paulo, em quem sempre me inspirarei, meus maiores exemplos de vida, que sempre me incentivaram e aconselharam nos estudos e nas escolhas que a vida me exigiu, a minha maior gratidão.

A minha irmã, de invejável senso crítico, que sempre me incentivou ao hábito da leitura, e que está sempre pronta para lutar por seus direitos, obrigado por esses exemplos.

Ao professor e especialista Manoel Vilsonei Menegali, que fez jus ao substantivo orientador, não hesitando nos momentos em que mereci puxões de orelha.

Aos sócios e colaboradores da Gráfica e Editora, que permitiram a realização do estudo de caso em sua instituição.

A professora Kátia Aurora Dalla Líbera Sorato, orientadora durante a etapa de projeto deste trabalho, que sempre me incentivou e demonstrou interesse em meu trabalho mesmo após concluído o projeto

A todos os professores do curso de ciências contábeis da Unesc, mesmo que não tenham lecionado para mim, por sempre se mostrarem dispostos a ajudar, me fazendo sentir parte desta família.

Aos colegas que hoje se formam comigo, de um irregular que foi bem recepcionado e hoje pode chamá-los de amigos, obrigado por tudo.

As mulheres do escritório Zilli e Bittencourt, que durante o período de estágio me proporcionaram grande aprendizado e amizade, o meu sincero obrigado.

Aos meus companheiros do LEO Clube de Morro da Fumaça, pela paciência e compreensão de minha ausência durante o processo de construção desta pesquisa.

Enfim, a todos aqueles que contribuíram, direta ou indiretamente para a minha formação acadêmica.

## RESUMO

Formar preço de venda condizente com as necessidades de uma empresa, torna-se uma das tarefas de maior importância para o futuro do negócio, podendo levar a prosperidade ou ao fracasso. Logo o objetivo geral desta pesquisa consiste em apresentar uma proposta para implantação de um sistema de gerenciamento de custos e formação dos preços de venda dos produtos de uma indústria do ramo gráfico. Para tal, são traçados objetivos específicos como: identificar os principais produtos negociados; elencar os principais gastos que compõem esses produtos; realizar o cálculo dos preços de venda apropriados para os produtos em estudo. Uma pesquisa de caráter qualitativo e descritivo, realizada por meio de um estudo de caso. O autor cria planilhas para gerenciamento dos custos incorridos nos processos de produção do segundo trimestre do ano de 2016. Os resultados desta pesquisa reforçam a importância da contabilidade de custos, tendo em vista que a análise dos custos e indicadores demonstram que a empresa obteve resultado negativo em dois dos períodos analisados e que após este trabalho, poderá rever seu gerenciamento de custos e seus preços de venda. Com o estudo realizado, os gestores podem tomar decisões a respeito de metas e controle de gastos, para que a entidade siga rumo ao cenário otimista.

**Palavras - chave:** Custeio variável. *Mark-up*. Indústria gráfica.

**“O grande segredo da educação consiste em orientar a vaidade para os objetivos certos.”**

**Adam Smith**

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Terminologias de custos .....	17
Figura 2 – Processo de alocação do custeio por absorção.....	24
Figura 3 – Processo de alocação do custeio variável .....	25
Figura 4 – Principais componentes da análise custo/volume/lucro. ....	27
Figura 5 – Processo de precificação pelo <i>mark-up</i> divisor e multiplicador .....	32
Figura 6 – Portfólio de produtos oferecidos.....	36
Figura 7 – Fluxograma de produção .....	38



## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Ponto de equilíbrio .....	28
Gráfico 2 – Margem de contribuição unitária.....	44

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Principais classificações de custos.....	21
Quadro 2 – Vantagens e desvantagens apresentadas pelo custeio variável. ....	26
Quadro 3 – Fórmula matemática da margem de contribuição.....	27
Quadro 4 – Fórmula do PEC unid. ....	29
Quadro 5 – Fórmula do PEC (\$).....	29
Quadro 6 – Fórmula do ponto de equilíbrio econômico em unidades ....	29
Quadro 7 – Fórmula do ponto de equilíbrio financeiro ....	30
Quadro 8 – Fórmula da margem de segurança em unidades ....	30
Quadro 9 – Histórico da empresa modelo ano x acontecimento .....	35
Quadro 10 – Relação de faturamento .....	39
Quadro 11 – Relação de custos variáveis. ....	40
Quadro 12 – Relação de despesas variáveis. ....	40
Quadro 13 – Relação de custos fixos.....	41
Quadro 14 – Relação de despesas fixas.....	42
Quadro 15 – Demonstração do Resultado. ....	43
Quadro 16 – Pontos de equilíbrio.....	45
Quadro 17 – Margem de segurança.....	45
Quadro 18 – Preço de venda sugerido utilizando o <i>Mark-up</i> divisor. ....	46

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>13</b>
1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO PROBLEMA .....	13
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA .....	14
1.3 JUSTIFICATIVA .....	14
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO .....	15
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>16</b>
2.1 INDÚSTRIA GRÁFICA .....	16
2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS .....	16
2.3 TERMINOLOGIAS DE CUSTOS .....	17
<b>2.3.1 Gastos</b> .....	<b>18</b>
<b>2.3.2 Desembolso</b> .....	<b>18</b>
<b>2.3.3 Investimento</b> .....	<b>18</b>
<b>2.3.4 Custo</b> .....	<b>19</b>
<b>2.3.5 Despesa</b> .....	<b>19</b>
<b>2.3.6 Perda</b> .....	<b>19</b>
<b>2.3.7 Desperdício</b> .....	<b>20</b>
2.4 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS .....	20
<b>2.4.1 Classificação em relação aos produtos fabricados</b> .....	<b>21</b>
2.4.1.1 Custos diretos .....	21
2.4.1.2 Custos indiretos .....	22
<b>2.4.2 Classificação em relação aos níveis de produção</b> .....	<b>22</b>
2.4.2.1 Custos fixos .....	22
2.4.2.2 Custos variáveis .....	23
2.5 MÉTODOS DE CUSTEIO .....	23
<b>2.5.1 Método por absorção</b> .....	<b>23</b>
<b>2.5.2 Método de custeio variável</b> .....	<b>25</b>
2.6 ANÁLISE DE CUSTO/VOLUME/LUCRO (CVL) .....	26
<b>2.6.1 Margem de contribuição</b> .....	<b>27</b>
<b>2.6.2 Ponto de equilíbrio (PE)</b> .....	<b>28</b>
2.6.2.1 Ponto de equilíbrio contábil (PEC) .....	28
2.6.2.2 Ponto de equilíbrio econômico (PEE) .....	29
2.6.2.3 Ponto de equilíbrio financeiro .....	30

<b>2.6.3 Margem de segurança operacional.....</b>	<b>30</b>
2.7 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA .....	31
<b>2.7.1 <i>Mark-Up</i>.....</b>	<b>31</b>
<b>3 METODOLOGIA .....</b>	<b>33</b>
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	33
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS.....	34
<b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS .....</b>	<b>35</b>
4.1 A EMPRESA .....	35
<b>4.1.1 Histórico da empresa.....</b>	<b>35</b>
<b>4.1.2 Produtos Comercializados .....</b>	<b>36</b>
<b>4.1.3 Clientes .....</b>	<b>37</b>
<b>4.1.4 Fornecedores.....</b>	<b>37</b>
<b>4.1.5 Estrutura contábil e forma de tributação .....</b>	<b>37</b>
4.2 FLUXOGRAMA .....	38
4.3 ETAPAS DE APLICAÇÃO DE UM MÉTODO DE CUSTEIO.....	39
4.4 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO.....	39
<b>4.4.1 Faturamento.....</b>	<b>39</b>
<b>4.4.2 Custos variáveis .....</b>	<b>40</b>
<b>4.4.3 Despesas variáveis .....</b>	<b>40</b>
<b>4.4.4 Custos fixos.....</b>	<b>41</b>
<b>4.4.5 Despesas fixas .....</b>	<b>41</b>
<b>4.4.6 Análise do resultado .....</b>	<b>42</b>
4.5 INDICADORES .....	44
<b>4.5.1 Margem de contribuição unitária .....</b>	<b>44</b>
<b>4.5.2 Ponto de equilíbrio .....</b>	<b>45</b>
<b>4.5.3 Margem de segurança.....</b>	<b>45</b>
<b>4.5.4 Preço de venda .....</b>	<b>46</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>47</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>48</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Este capítulo discorre sobre o tema, problema e questão problema; objetivos da pesquisa; justificativa e estrutura do trabalho, quesitos estes, que norteiam a realização do estudo.

### 1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO PROBLEMA

Perante um mercado de competitividade crescente, e com incertezas quanto ao cenário econômico, cabe às empresas, a busca por formas de gerenciamento que permitam um melhor entendimento de seus procedimentos e processos, e assim, a possibilidade de sobreviver e se sobrepôr frente a este cenário, onde aqueles que estão realmente adequados, possuem maiores chances de longevidade.

Neste contexto, sistemas de gestão de custos e formação do preço de venda possuem extrema relevância, pois possibilitam um conhecimento de cunho estratégico, que permite a real análise dos custos envolvidos durante os processos de produção de seus produtos e a formação de um preço de venda, condizente com o solicitado pelo mercado e o mínimo necessário à obtenção de lucros.

No ramo das empresas gráficas, sendo elas de pequeno ou médio porte, nota-se que, muitas vezes, possuem sistemas de custos precários, ou nem possuem tal forma de controle, o que implica em não possuir uma política de preços, fato que possivelmente resultará em problemas na solidificação da empresa no mercado, futuramente.

Segundo Ludícibus e Mello (2013), estimar, descrever e acompanhar a variação de itens de custo, considerados importantes dentro da estrutura empresarial, tem sido sempre, uma das preocupações principais de gerentes e analistas de custo.

A questão problema deste estudo se dá pelo modo que tais ferramentas gerenciais podem ser implantadas em uma empresa, cujo pensamento é progredir e, qual o melhor método a ser implantado em uma instituição do ramo gráfico com tal pensamento.

Deste modo, chega-se ao seguinte questionamento: Qual a melhor modelagem para implantação de um sistema de gestão de custos e formação de preço de venda para uma empresa atuante no ramo das indústrias gráficas?

## 1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral da pesquisa consiste em apresentar uma proposta de sistema de gerenciamento de custos e formação dos preços de venda dos produtos.

Para que o objetivo geral seja alcançado, tornou-se necessária a criação de alguns objetivos específicos, que consistem em:

- a) Identificar os principais produtos negociados por uma indústria do ramo gráfico;
- b) Elencar os principais gastos que compõem esses produtos;
- c) Realizar o cálculo dos preços de venda apropriados para os produtos em estudo.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

A justificativa deste trabalho se dá por conta da crescente competitividade no mercado, a necessidade de um controle de custos e uma política de preços para empresas cuja intenção seja manter-se ativa e bem posicionada.

Segundo Alves (2013), a necessidade de controle dos custos, independe do ramo de atividade e do tamanho da empresa, pois o ambiente no qual estão inseridos é altamente concorrido e o não uso de tal ferramenta pode induzir a erros irreversíveis.

Analisar os modelos de gerenciamento já existentes coloca investidores e empresários em posições de onde possam ter uma visão completa do ambiente em que estão inseridos e conseqüentemente, tomar decisões mais concisas.

A contribuição prática caracteriza-se pela possibilidade de obter materiais que proporcionem melhor gerenciamento dos gastos da entidade, além de uma visão de maior abrangência do gestor sobre o negócio.

A relevância social deste estudo é percebida por um provável crescimento econômico e empregatício na região analisada.

#### 1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho será estruturado de uma maneira gradual, em que se possa primeiro entender os tipos de custos e suas terminologias, seguido por explanação dos estilos de custeios existentes e modelos de análises dos números apresentados em relatórios.

Em um segundo momento haverá a descrição da metodologia utilizada para o recolhimento dos dados necessários. Seguida pelo estudo de caso, realizado em Morro da Fumaça, contando um pouco sobre a entidade objeto de estudo e resultados de aplicações da contabilidade de custos. Por fim, considerações finais encerram o presente estudo.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

O capítulo de referencial teórico traz conceitos da contabilidade de custos, a fim de promover maior compreensão sobre o tema aqui estudado.

### 2.1 INDÚSTRIA GRÁFICA

A necessidade de comunicação é tão antiga quanto à humanidade. Desde a Pré-História, antepassados viam a necessidade de registrar seus modelos de vida, de modo que aqueles desenhos realizados com pigmentos de plantas e argilas podem ser considerados como a origem das representações gráficas.

Segundo o SEBRAE (2012), gráfica é uma prestadora de serviços, cuja função é transferir tinta para um substrato a partir das mais variadas formas de impressão; realizar serviços pós-impressão como acabamentos, encadernação, colagens etc. Este ramo empresarial tornou-se possível com a invenção do papel na china e a partir de então com a criação do “prelo de Gutenberg”, uma prensa, o primeiro equipamento capaz de imprimir.

No Brasil a indústria gráfica foi inserida somente em 1808, com a “Imprensa Régia”, implantada no Rio de Janeiro pelo Imperador D. João IV.

Em uma sociedade capitalista, onde há a lógica do consumismo, nota-se o constante crescimento e investimento na área publicitária, que possui como pilar fundamental a representação gráfica.

### 2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos, criada após a revolução industrial, tem por finalidade gerar informações que auxiliem na tomada de decisões; controle de operações e mensuração do lucro. Segundo Santos (2005, p. 21) “a necessidade do controle fez com que a apuração de custos ganhasse importância desde o início do capitalismo.”

Independente do ramo da empresa, comercial, industrial, prestação de serviços e do porte, podendo ela ser pequena, média ou grande, a contabilidade de custos faz-se necessária frente a crescente concorrência no mercado. A falta de tal ferramenta pode acarretar em tomadas de decisão equivocadas, por parte dos gestores.; auxiliar na fixação de preços de venda.



Conforme Bruni e Famá (2004), a contabilidade de custos busca aplicar conceitos provenientes da contabilidade geral para registrar os gastos envolvidos no processo de desenvolvimento de um negócio.

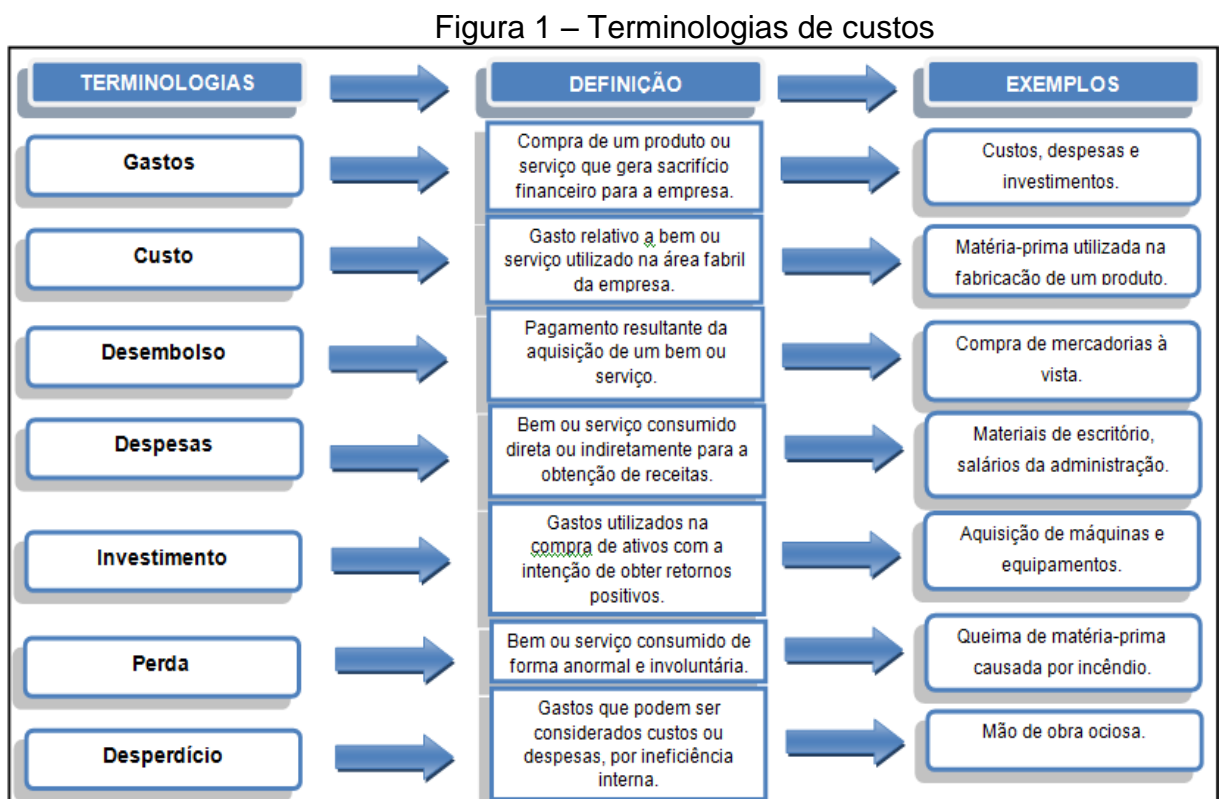
Assim, seus objetivos são: avaliar estoques; apurar custos de produtos e serviços vendidos

### 2.3 TERMINOLOGIAS DE CUSTOS

Martins (2010) ressalta que, onde duas pessoas estejam reunidas, e que se tenha a ideia de comunicação entre as elas, necessita-se que objetos, conceitos e ideias possuam uma mesma nomenclatura.

Assim, “para entender a sistemática de apuração de custos é necessário conhecer o significado dos principais termos utilizados nessa área”(MEGLIORINI, 2007, p.7)

A Figura 1 traz as principais terminologias da área:



Fonte: Adaptado de Bruni e Famá (2004) e Martins (2010).

Além dos conceitos expostos na figura 1, para melhor compreensão explicar-se-á de forma mais detalhada cada um dos itens.

### **2.3.1 Gastos**

O conceito de gastos pode ser entendido como compromissos financeiros assumidos por uma empresa, referentes à aquisição de produto ou serviço quaisquer, independente de pagamento.

Por isso pode-se dizer que gasto possui um “conceito extremamente amplo e que se aplica a todos os bens e serviços adquiridos” (MARTINS, 2010, p.25).

Bruni e Famá (2004, p.25) ainda relatam que, “alguns gastos podem ser temporariamente classificados como investimentos e, à medida que forem consumidos, receberão a classificação de custos e despesas.”

Com classificação tão abrangente, os gastos representam um resumo para as demais terminologias e nomenclaturas apresentadas a seguir.

### **2.3.2 Desembolso**

Compreendido como o efetivo pagamento de um determinado gasto, independente de recebimento ou consumo de um bem ou serviço.

Conforme Bruni e Famá (2004), pode-se entender por desembolso, o pagamento de um bem ou serviço contratado, independentemente de já ter sido consumido, ou não, em momentos anteriores. Representam a saída de recursos financeiros da entidade.

### **2.3.3 Investimento**

De forma clara e objetiva, tem-se a conceito de investimento como sendo:

Todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são “estocados” nos Ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização são especificamente chamados de investimentos. (MARTINS, 2010, p.25).

São gastos destinados à aquisição de bens para uso da empresa ou aplicações para benfeitorias futuras.

### 2.3.4 Custo

É percentual do gasto que tem sua alocação na geração de outros bens ou serviços. Podendo ser ele no parque fabril, mercadorias para revenda ou realização de um serviço.

Logo, a definição de que “o custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço” (MARTINS, 2010, p.25).

Assim, todo gasto realizado no desenvolvimento de um produto ou serviço, sendo ele de fácil ou difícil identificação, tem a nomenclatura de custos.

### 2.3.5 Despesa

Despesas são os gastos necessários para a comercialização de um bem ou serviço, que não estejam atrelados aos seus respectivos processos produtivos.

Nas palavras de Megliorini (2007, p.7) “Correspondem à parcela dos gastos consumida para administrar a empresa e realizar as vendas, isto é, para gerar a receita. São representadas pelas *despesas administrativas* e pelas *despesas de vendas*”.

São gastos não identificáveis na mercadoria ou serviço final, porém, de realização necessária para o funcionamento da entidade.

### 2.3.6 Perda

Existem dois tipos de perdas, as desejadas e as indesejadas. O primeiro tipo é aquele em que há a redução de determinado material no decorrer do processo produtivo. O segundo, do qual a empresa tenta se proteger, é causado por agentes externos, e que não são passíveis de controle.

Consiste em: (i) um gasto não intencional decorrente de fatores externos extraordinários ou (ii) atividade produtiva normal da empresa. Na primeira situação devem ser considerados como despesas e lançados diretamente contra o resultado do período. Na segunda situação, devem ser classificados como custo de produção do período (BRUNI; FAMÁ, 2004, p. 26).

Assim, as perdas ocorridas necessariamente na produção, constituirão o custo total do produto, já aquelas incontroláveis serão abatidas no resultado da empresa.

### **2.3.7 Desperdício**

Ocorridos por falha humana e passíveis de controle, os desperdícios são classificados como gastos ocorridos de forma ineficiente para a geração de produtos e serviços.

Segundo Wernke (2004), englobam custos e despesas utilizados ineficientemente e que, portanto, resultam gastos (de tempo, dinheiro, recursos) desnecessários.

Mão de obra ociosa, produção de itens defeituosos, ou que necessitem “Recall”, são exemplos desta nomenclatura.

Outro item importante deste capítulo é a classificação dos custos; saber diferenciar e alocá-los corretamente, pode fazer grande diferença para a tomada de decisões, sendo que na inversão de uma destas classificações a venda de um produto pode demonstrar que está gerando recurso, quando na realidade está a consumi; portanto a seguir apresentam-se estes conceitos.

## **2.4 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS**

Com os conceitos e terminologias de custos explanados, o segundo ponto a ser conhecido trata das classificações. Diferenciar custos diretos e indiretos, assim como fixos e variáveis, possibilita melhor alocação quanto ao controle e formação do preço de venda.

Menegali e Oliveira (2015, p.107) trazem uma breve explicação destes custos no Quadro 1.

Quadro 1 – Principais classificações de custos

<b>Classificação</b>	<b>Categorias</b>	
<b>Quanto à identificação</b>	<p><b>Diretos</b></p> <p>Mensurados e identificados facilmente para alocação de um produto, não necessitando da utilização de técnicas de rateio para isso.</p>	<p><b>Indiretos</b></p> <p>Ocorrem no processo produtivo em função da fabricação de diversos itens, porém não há como distribuí-los unitariamente a cada produto sem a forma de rateios.</p>
<b>Quanto ao volume produzido</b>	<p><b>Variáveis</b></p> <p>Permanecem vinculados ao processo de produção da empresa, refletindo o aumento ou queda no nível de atividades da organização.</p>	<p><b>Fixos</b></p> <p>Tendem a se manter constantes nas alterações de atividades operacionais independentemente do volume de produção.</p>

Fonte: Menegali; Oliveira, (2015, p. 107).

A partir dessa análise, nota-se que de modo geral os custos classificados como diretos, serão também identificados como variáveis; e que os custos de classe indiretos, enquadram-se também como fixos.

#### 2.4.1 Classificação em relação aos produtos fabricados

Como regra básica desta classificação tem-se que “se for possível identificar a quantidade do elemento de custo aplicada no produto, o custo será direto. Se não for possível identificar essa quantidade, o custo será indireto” (MEGLIORINI, 2007, p. 9).

Considerando a dificuldade de identificação nos produtos, estes custos podem ser classificados em diretos ou indiretos.

##### 2.4.1.1 Custos diretos

Como explanado no texto introdutório deste item, os custos diretos são identificados como aqueles que conseguem ter sua quantidade e medida definidas com exatidão no produto.

Para Santos (2011), possuem conveniente identificação junto à produção de um bem ou serviço, a exemplo dos materiais diretos.

Os custos inclusos nesta nomenclatura não necessitam de rateios, sendo que são de fácil identificação no produto final.

#### 2.4.1.2 Custos indiretos

Diferente dos custos diretos que tem sua mensuração de pronto acesso pelo consumo, os custos indiretos necessitam de ferramentas auxiliares para isso, ou seja, os modelos de rateio, que são formas de distribuição destes gastos entre os produtos e serviços produzidos.

Pode-se dizer que as mensurações destes custos “necessitam de aproximações, isto é, critérios de rateio, para serem atribuídos aos produtos. Exemplos: aço para fabricar chapas, salários dos operários etc” (BRUNI; FAMÁ, 2004, p. 31).

Visto que sua alocação ao produto ocorre de forma imprecisa, faz-se necessário o uso de estimativas, buscando o melhor método de aplicação de acordo com as necessidades da empresa.

#### **2.4.2 Classificação em relação aos níveis de produção**

A ideia para este tipo de classificação é a de que “para um certo volume de produção incorre-se em determinado montante de custos. Se esse volume aumentar ou diminuir, o consumo de alguns elementos de custos acompanhará a oscilação para mais ou para menos, outros não” (MEGLIORINI, 2007, p. 10).

Estes serão identificados como custos fixos ou variáveis, analisando-se sua oscilação ou não, no momento em que ocorrer variação produtiva.

##### 2.4.2.1 Custos fixos

São custos que em determinado período de tempo não variam, independente da atividade da empresa, dentro de sua capacidade produtiva.

Bruni e Famá (2004, p. 32), conceituam estes custos como:

Custos que, em determinado período de tempo e em certa capacidade instalada, não variam, qualquer que seja o volume de atividade da empresa. Existem mesmo que não haja produção. [...]. É importante destacar que a natureza de custos fixos ou variáveis está associada aos volumes produzidos e não ao tempo.

Uma das características destes custos é a de que a análise dele pelo preço total, resultará o mesmo valor, porém, caso se de atenção ao preço unitário, nota-se que seguem um comportamento decrescente quanto à produtividade.

#### 2.4.2.2 Custos variáveis

Estes têm seus valores totais proporcionais ao nível de produção e atividade da empresa, quanto maior o nível de produção, maiores os custos incorridos.

Segundo Bruni e Famá (2004, p. 32) “Seu valor total altera-se diretamente em função das atividades da empresa. Quanto maior a produção, maiores serão os custos variáveis.”

Diferentes dos custos fixos, as análises realizadas sobre o custo total, demonstrarão montante variável, quando a análise for feita nos custos unitários, resultará em valor fixo.

### 2.5 MÉTODOS DE CUSTEIO

Além do conhecimento a respeito dos conceitos e terminologias de custos, é necessário aprender como distribuí-los, a fim de saber o real valor de um produto. Para tal, no decorrer da evolução da contabilidade de custos, desenvolveram-se alguns modelos de distribuição, conhecidos como métodos de custeio.

Segundo Wernke (2005), a palavra método, originada do grego, da junção de *meta* e *hodós*, é definida como um caminho para alcançar os resultados desejados; enquanto custeio, tem sua denominação por atribuir custo a um bem ou serviço.

Logo, pela análise e união de tais vocábulos, chega-se a definição para método de custeio como um caminho para auferir custos.

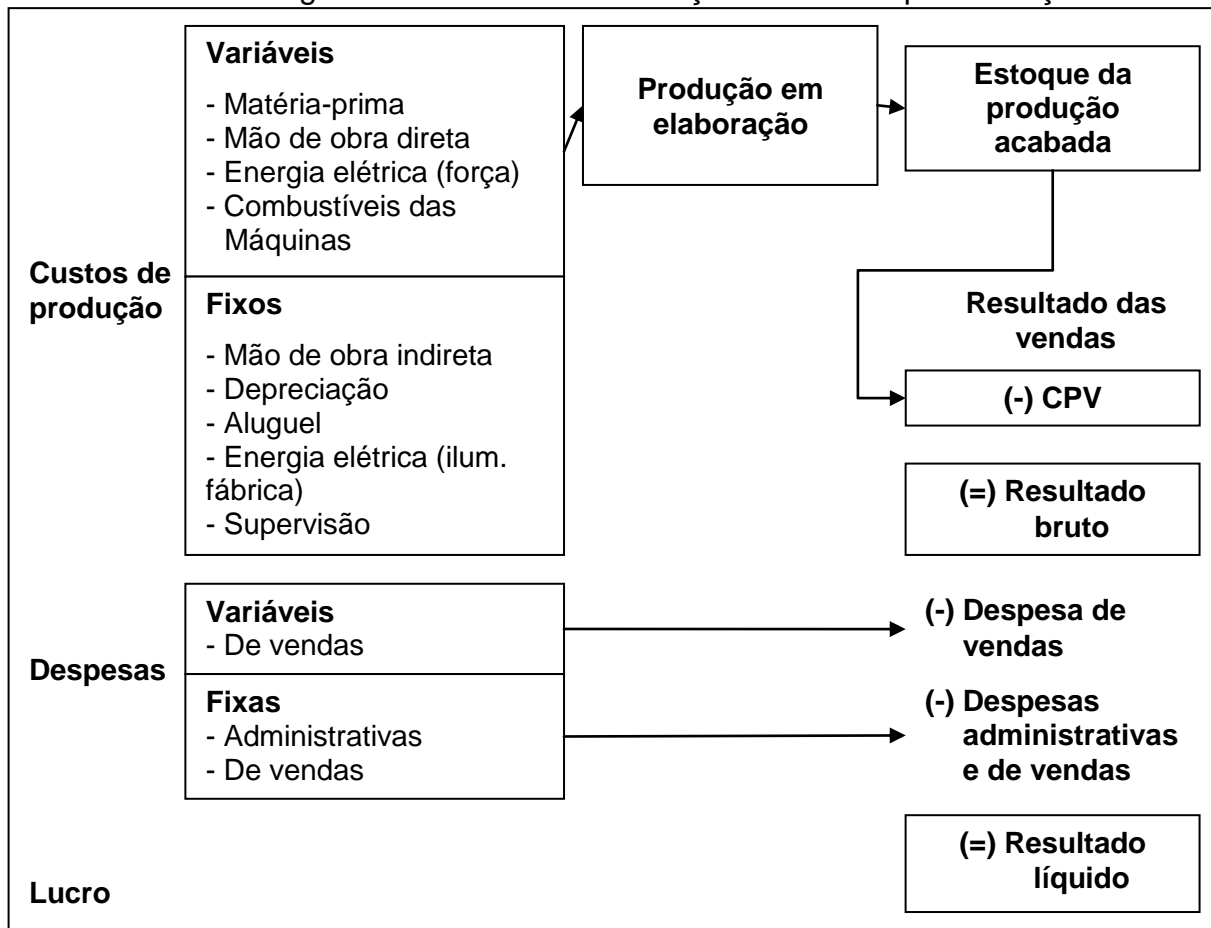
#### 2.5.1 Método por absorção

O método de custeio por absorção busca transferir aos produtos ou serviços ofertados, todos os custos incorridos em sua produção, sejam eles fixos ou variáveis; diretos ou indiretos.

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2006), a maior importância deste tipo de custeio é sua aceitação fiscal, pois está de acordo com os princípios contábeis e atende a legislação brasileira e algumas internacionais.

Dutra (2003, p.227) esquematiza essa modelagem conforme Figura 2:

Figura 2 – Processo de alocação do custeio por absorção.



Fonte: DUTRA (2003, p.227).

Utilizando todos os gastos incorridos na produção, o custeio por absorção permite a compreensão dos processos de produção, possibilitando o cálculo e a formação do preço de venda justo.

Wernke (2005) relaciona algumas das vantagens oferecidas pelo método Absorção:

- Atende a legislação fiscal;
- Permite a apuração dos custos por “centro de custos”; e
- Permite a apuração do custo total de cada produto, pois absorve todos os custos envolvidos.



### 2.5.2 Método de custeio variável

Também conhecido por custeio direto ou marginal, tem como característica principal a realização de seu cálculo levando em consideração somente os custos e despesas variáveis.

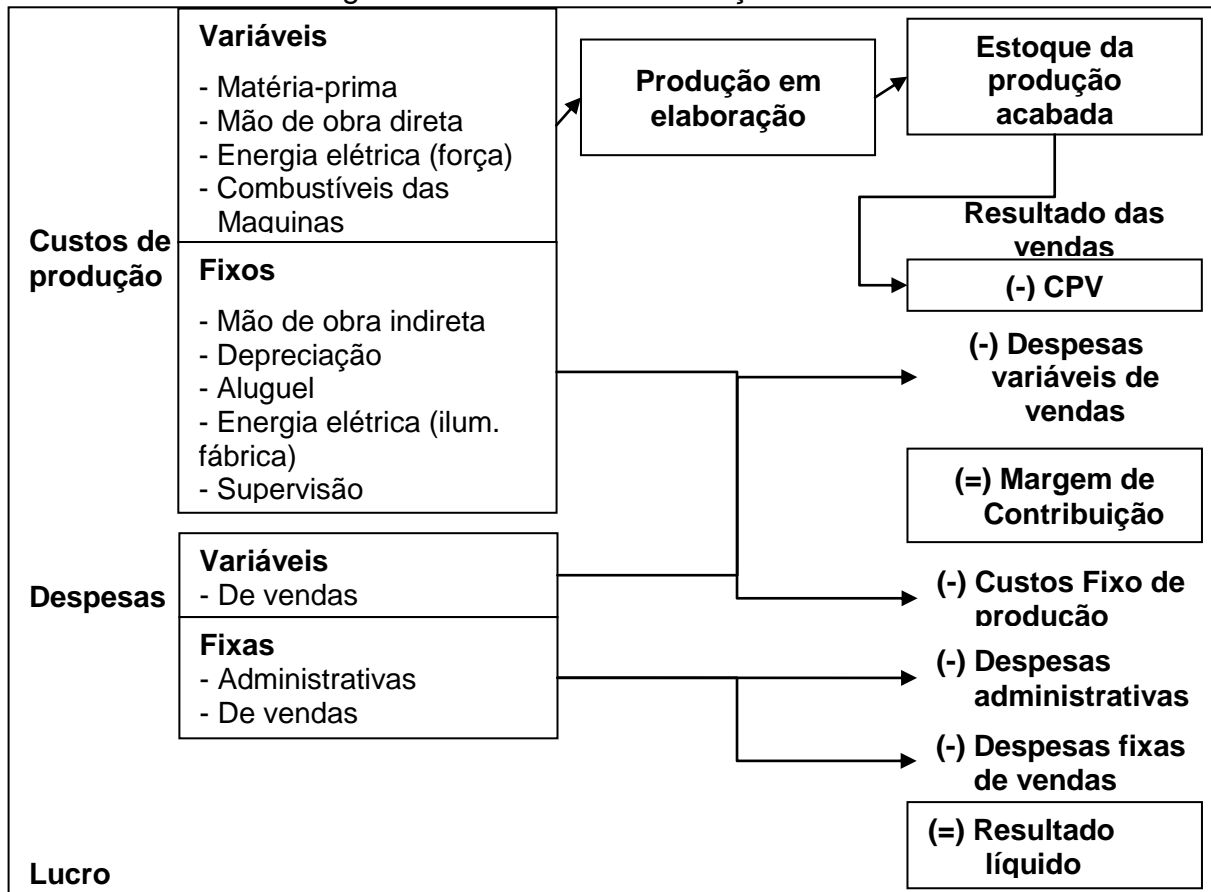
Custeio Direto – considera como Custo de Fabricação (ou de Produção) somente os Custos Diretos ou Variáveis, sendo os Custos Indiretos ou Fixos considerados juntamente com as Despesas Operacionais normais da empresa (RIBEIRO, 2002).

Ferreira (2007, p.167) afirma que,

Esse método toma como pressuposto que os custos indiretos gerados pelo processo de fabricação não sejam de responsabilidade dos produtos e, assim, estes não os absorvem. Esses custos são considerados custos do período e vão diretamente às demonstrações de resultado.

Dutra (2003, p.233) apresenta um quadro explicativo para esse método de custeio, que é exposto na Figura 3.

Figura 3 – Processo de alocação do custeio variável



Fonte: DUTRA (2003, p.233).

Neste esquema de Dutra, nota-se que primeiramente há a separação entre os gastos fixos e variáveis; em seguida são usados estes custos e despesas variáveis para abater do lucro líquido, gerando assim a margem de contribuição do período. Depois de calculado esse indicador, retira-se os dispêndios fixos, demonstrando o resultado líquido.

Ferreira (2007) pondera sobre vantagens e desvantagens do custeio variável, conforme Quadro 2:

Quadro 2 – Vantagens e desvantagens apresentadas pelo custeio variável.

Vantagens	Desvantagens
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Utilização da análise custo–volume-lucro, importante para o planejamento de lucratividade.</li> <li>• Resultados referem-se somente pelas variações das vendas (não afetando o lucro do período causado pela maior ou menor absorção dos custos fixos aos produtos).</li> <li>• Demonstrações de resultados mais claras e objetivas.</li> <li>• Os custos fixos são apresentados de forma compreensiva nas demonstrações de resultados.</li> <li>• Utilização da contribuição marginal na análise dos produtos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Difícil classificação dos custos fixos e variáveis.</li> <li>• Empresas que possuem mais custos fixos do que custos variáveis, tornando-se difícil a utilização desse método.</li> <li>• A margem de contribuição sofre alterações nos diferentes níveis de atividades, quando os custos fixos encontram-se elevados.</li> </ul>

Fonte: Ferreira (2007, p.169).

Logo, compreende-se que este modelo tem maior utilidade na área gerencial, uma vez que analisa o retorno dos produtos, auxiliando na tomada de decisões.

## 2.6 ANÁLISE DE CUSTO/VOLUME/LUCRO (CVL)

Essa análise é uma importante ferramenta, pois analisa a margem de contribuição; ponto de equilíbrio e margem de segurança para auxiliar a empresa na tomada de decisões.

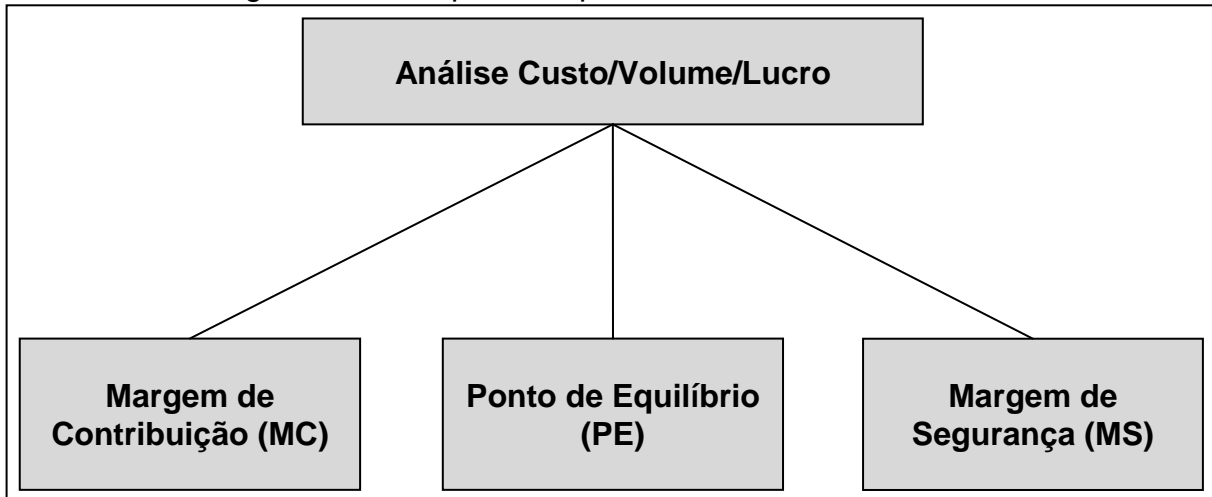
Segundo Wernke (2004), são análises que apresentam de forma gráfica ou matemática as relações entre venda, custos, nível de atividade e o lucro (alcançado ou desejado). Estas análises são capazes de responder o que acontece na ocorrência de:

- a) Aumento/diminuição do custo;
- b) Ampliação/encolhimento do volume de vendas e

c) Redução/elevação dos preços de venda

A Figura 4 explica os 3 itens que compõem a ferramenta de Análise custo/volume/lucro.

Figura 4 – Principais componentes da análise custo/volume/lucro.



Fonte: Adaptado de Wernke (2005, p.97).

A seguir são apresentadas as definições destes ícones e suas subclasses.

### 2.6.1 Margem de contribuição

Esta análise serve para confrontar o preço de venda com custos e despesas variáveis.

Souza e Clemente (2007) dizem que o conceito de margem de contribuição pode ser entendido como o excedente da receita unitária, com relação aos custos e despesas variáveis, formando assim um fundo para o pagamento dos gastos fixos.

O Quadro 3 a seguir, demonstra a fórmula matemática para o cálculo da margem de contribuição.

Quadro 3 – Fórmula matemática da margem de contribuição

+	Preço de Venda Líquido
-	Custos e Despesas Variáveis
=	Margem de Contribuição

Fonte: Adaptado de Alves (2013, p.130).

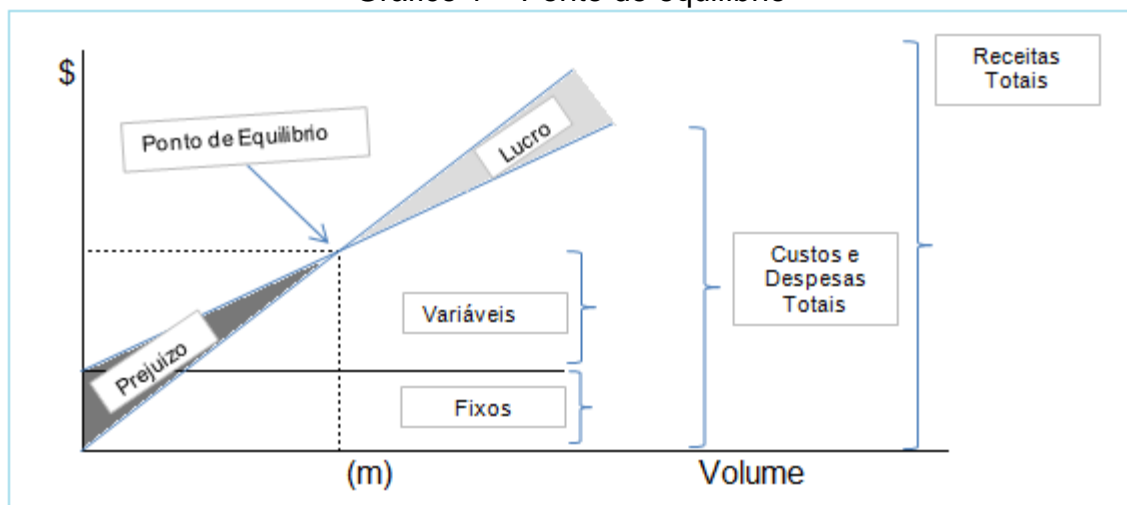
Pode-se então, por meio desse cálculo verificar se o produto, vendido a um determinado preço, está gerando recursos (contribuindo) para o crescimento da empresa.

### 2.6.2 Ponto de equilíbrio (PE)

Ponto de equilíbrio é a ferramenta que permite descobrir a quantidade de produtos e o seu valor mínimo, necessários para que a entidade consiga honrar com seus compromissos.

Segundo Alves (2013), o ponto de equilíbrio surge da combinação entre custos e receitas totais. Até que se alcance o PE, os gastos são maiores que as receitas e a empresa têm prejuízo. Quando ultrapassado o ponto de equilíbrio e a receita for superior às despesas e custos, tem-se então o lucro.

Gráfico 1 – Ponto de equilíbrio



Fonte: Martins (2006, p. 258).

Este indicador pode ser analisado sob três óticas: Contábil, Econômica e Financeira.

#### 2.6.2.1 Ponto de equilíbrio contábil (PEC)

O PEC é aquele que indica a quantidade e o valor de vendas mínimo necessário para que não se obtenha lucro ou prejuízo.

Para Wernke (2005), o ponto de equilíbrio contábil em unidades é aquele que informa a quantidade de produtos que deve ser vendida para que o resultado

seja nulo; e o PEC em valores permite calcular em reais, o valor mínimo de vendas para não ter lucro nem prejuízo.

A fórmula do ponto de equilíbrio contábil em unidades é a seguinte:

Quadro 4 – Fórmula do PEC unid.

$$\text{PEC unid.} = \frac{\text{Custos e Despesas Fixos \$}}{\text{Margem de Contribuição Unitária \$}}$$

Fonte: Wernke (2005, p. 121).

Para que se descubra em valores o ponto de equilíbrio, deve-se realizar a razão entre o montante de custos e despesas fixos e o percentual da margem de contribuição, conforme fórmula apresentada no quadro 5.

Quadro 5 – Fórmula do PEC (\$)

$$\text{PEC Valor} = \frac{\text{Custos e Despesas Fixos \$}}{\text{Percentual da Margem de Contribuição (\%)}}$$

Fonte: Wernke (2005, p.121).

Para calcular o PEC em valores, pode-se também multiplicar o ponto de equilíbrio contábil em quantidades pelo preço de venda unitário.

#### 2.6.2.2 Ponto de equilíbrio econômico (PEE)

Toda empresa busca prosperar, para tal desenvolve metas e margens de lucro desejadas.

O PEE demonstra o número de unidades vendidas necessário para o alcance dos resultados projetados.

Segundo Alves (2013, p.133), “É o ponto de equilíbrio que considera a remuneração do capital investido no negócio”.

Quadro 6 – Fórmula do ponto de equilíbrio econômico em unidades

$$\text{PEE} = \frac{\text{Custos e Despesas Fixas Totais + Lucro Desejado}}{\text{Margem de Contribuição/unidade}}$$

Fonte: Alves (2013, p.133).

### 2.6.2.3 Ponto de equilíbrio financeiro

A última forma de equilíbrio é voltada para o financeiro da instituição. Além dos gastos fixos, esta considera as amortizações e desconsidera as depreciações (que são consideradas despesas, porém, não interferem financeiramente).

Segundo Wernke (2005), caso uma empresa deseje saber o volume de vendas mínimo, suficiente ao pagamento dos gastos fixos (exceto depreciação), despesas variáveis e outras dívidas adquiridas, deve recorrer ao cálculo do PEF. O quadro 7 traz a fórmula deste indicador.

Quadro 7 – Fórmula do ponto de equilíbrio financeiro

$$\text{PE Fin.} = \frac{\text{Gastos Fixos (\$)} - \text{Depreciações (\$)} + \text{Dívidas do Período (\$)}}{\text{Margem de Contribuição Unitária (\$)}}$$

Fonte: Wernke (2005, p.122).

Representa o volume de vendas para que a empresa consiga honrar seus compromissos financeiros.

### 2.6.3 Margem de segurança operacional

É o excedente de vendas em relação ao ponto de equilíbrio, gerando resultado positivo aos interesses da organização. Representa o quanto pode haver de queda nas vendas até que se atinja o PE.

Conforme Wernke (2005, p.135), “O conceito de Margem de Segurança representa o volume de vendas que supera as vendas calculadas no ponto de equilíbrio. Representa quanto as vendas, em unidades ou em valor (\$), podem cair sem que a empresa passe a operar com prejuízo.”

Conforme o Quadro 8, a fórmula para a margem de segurança em unidades pode ser interpretada como sendo:

Quadro 8 – Fórmula da margem de segurança em unidades

+	Vendas Efetivas em unidade
-	Vendas em unidades no Ponto de Equilíbrio
=	Margem de Segurança em unidades

Fonte: Adaptada de Wernke (2004, p. 62).

Para descobrir a MS em valores, deve-se utilizar a mesma estrutura do Quadro 8, utilizando seus montantes em moeda corrente nacional.

## 2.7 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Determinar o preço de venda talvez seja a maior dificuldade de muitas empresas, é preciso conhecer todos os gastos envolvidos direta ou indiretamente nos produtos comercializados, para que haja aplicação de preços capazes de suprir os gastos do que se está vendendo.

Segundo a linha de pensamento de Wernke (2004, p.126):

A correta formação de preços de venda é questão fundamental para sobrevivência e crescimento das empresas, independentemente do porte e de área de atuação. É comum observar companhias que não têm a menor noção da lucratividade proporcionada por seus produtos e serviços, bem como das necessidades para atingir os respectivos equilíbrios operacionais.

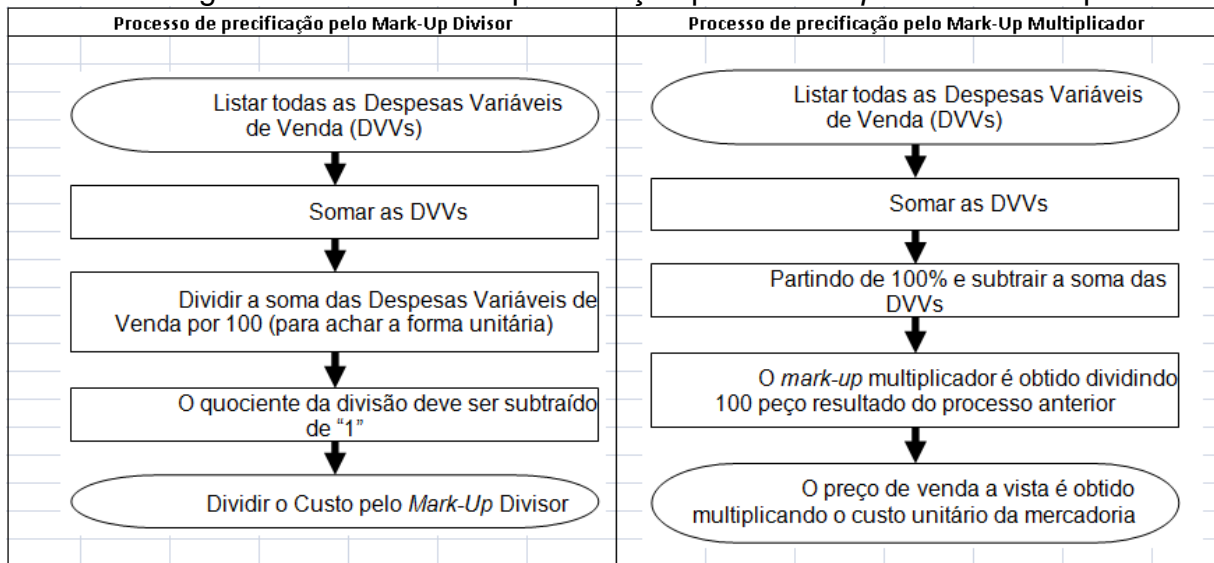
Para a precificação, três pontos de vista costumam ser considerados, os custos, o consumidor e a concorrência. Para que se possa gerar um preço capaz de arcar com os custos e alcançar uma margem de lucro desejada, costuma-se usar o método *Mark-Up* de precificação, não esquecendo o quanto o consumidor estaria disposto a pagar.

### 2.7.1 *Mark-Up*

Também conhecida como taxa de marcação, considera todos os gastos da empresa e sua pretensão de percentual de lucro.

Conforme Wernke (2004), a taxa de marcação é um índice sobre os custos, de um bem ou serviço para a formação do preço de venda, que tem por finalidade cobrir fatores variáveis, fixos e a margem de lucro desejada.

Pode ser elaborada de duas maneiras, sendo pelo método divisor ou multiplicador, ambas chegando a um mesmo resultado. Seus modelos estão exemplificados na Figura 5.

Figura 5 – Processo de precificação pelo *mark-up* divisor e multiplicador

Fonte: Adaptada de Wernke (2004, p. 130-131).

Considera-se com despesas variáveis de venda os impostos sobre venda; as comissões sobre venda; e o lucro desejado.

A instituição que utilizar uma destas modelagens para definição de preços terá maiores chance de alcançar lucros, resultados desejados e obter longevidade frente ao mercado.



### 3 METODOLOGIA

Neste capítulo estão identificados e explanados o método de pesquisa e os procedimentos de coleta e análise de dados.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

A abordagem deste estudo caracteriza-se por qualitativa, havendo interpretação e análise de documentos recolhidos.

Segundo Ramos, Ramos e Busnello (2003), pesquisa qualitativa é aquela em que há relação dinâmica entre o sujeito e o mundo, a interpretação e atribuição de significados é de maneira básica, onde o pesquisador analisa, de maneira indutiva, os dados.

Godoy (1995, p. 21) complementa dizendo que,

Algumas características básicas identificam os estudos denominados "qualitativos". Segundo esta perspectiva, um fenômeno pode ser melhor compreendido no contexto em que ocorre e do qual é parte, devendo ser analisado numa perspectiva integrada. Para tanto, o pesquisador vai a campo buscando "captar" o fenômeno em estudo a partir da perspectiva das pessoas nele envolvidas, considerando todos os pontos de vista relevantes. Vários tipos de dados são coletados e analisados para que se entenda a dinâmica do fenômeno

O objetivo deste trabalho é descritivo, visando discorrer sobre o assunto estudado, utilizando observações sistemáticas.

"A pesquisa descritiva exige do investigador uma série de informações sobre o que deseja pesquisar. Esse tipo de estudo pretende descrever os fatos e fenômenos de determinada realidade" (TRIVIÑOS, 1987, apud GERHARDT; SILVEIRA, 2009, p. 35).

Para a realização deste trabalho optou-se pelo estudo de caso, que permite aprofundar o conhecimento sobre determinado assunto.

Uma breve explicação desta metodologia é que "envolve estudo aprofundado e exaustivo de um ou mais objetos, proporcionando um amplo e detalhado conhecimento" (RAMOS; RAMOS; BUSNELLO, 2003, p. 27).

O item a seguir descreverá os procedimentos realizados para a coleta e análise de dados.

### 3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Quanto à coleta de dados, foram solicitados documentos de controle gerencial, relatórios de faturamento, relação de compras de matéria-prima, pagamento de despesas e funcionários.

Foi realizada entrevista com o proprietário a fim de caracterizar e conhecer a empresa, seu histórico, produtos comercializados e sua relação com clientes e fornecedores.

Quanto à análise das informações obtidas, foram classificadas segundo as terminologias e conceitos vistos durante o referencial teórico, separando custos e despesas, fixos e variáveis; Assim pode-se elaborar a demonstração de resultado (DR) da empresa e indicadores para nortear os gestores nas decisões que promovam melhorias para a instituição.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Escolhida a empresa objeto do estudo de caso, apresenta-se, no presente capítulo, o histórico, forma de tributação e produtos comercializados pela entidade. Em seguida, expõem-se as análises pertinentes, aplicadas para a implantação de um sistema de gerenciamento de custos e formação do preço de venda. E, por fim, os resultados obtidos.

### 4.1 A EMPRESA

A “Gráfica e Editora Revolução LTDA ME”, cujos segmentos de especialidade são editorial, publicitário e promocional, tem sua sede na cidade de Morro da Fumaça, em Santa Catarina, e conta com infraestrutura adequada às necessidades de seus processos produtivos. Sua estrutura é dividida entre atendimento ao cliente e produção.

#### 4.1.1 Histórico da empresa

Ativa desde 2001, a Gráfica e Editora vem constantemente se adequando às exigências do mercado. O Quadro 9 traz alguns acontecimentos e seus respectivos anos.

Quadro 9 – Histórico da empresa modelo ano x acontecimento

2001	Os sócios Robespierre Danton, Locke Rousseau e Diderot D’Alembert, constituem a empresa e iniciam suas atividades com a produção de: panfletos promocionais; etiquetas adesivas; carnês; calendários etc. Única gráfica na cidade a prestar serviços de serigrafia e confecção de adesivos.
2005	Aquisição de uma impressora Offset Heidelberg, para impressão de trabalhos com até 40x60cm.
2007	Aquisição de nova impressora Offset Heidelberg.
2010	Os sócios Robespierre e Diderot compram as quotas de Locke.
2011	Troca da impressora adquirida em 2005 por uma de modelo Offset Heidelberg Bicolor, agilizando o processo produtivo em até 60%.
2012	Aquisição de nova impressora Offset Heidelberg Monocolor com numeração, substituindo a adquirida em 2007.

Continua...

conclusão.

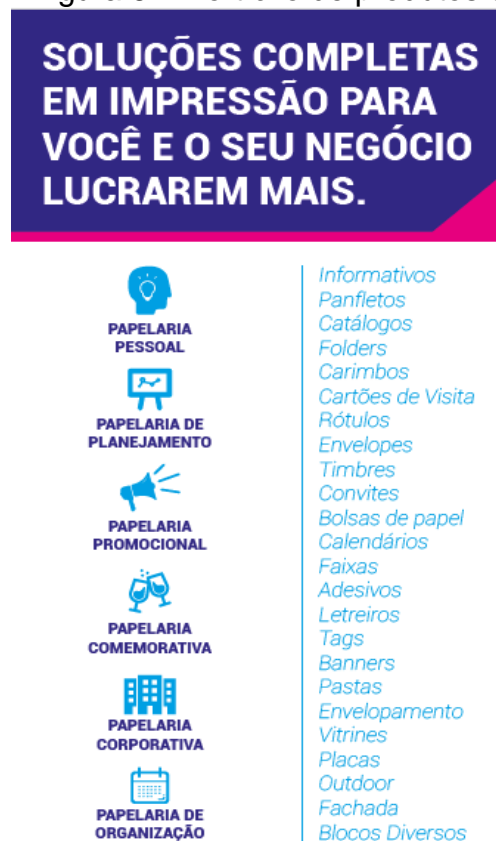
2013	Aquisição de uma Guilhotina Guarani capaz de realizar cortes com medidas realizadas eletronicamente.
2014	Aquisição de uma impressora Offset Heidelberg 4 cores, de capacidade 40x60cm.
2015	Aquisição de um Plotter de impressão digital HP Design Jet L26500, inserindo-se no ramo de comunicação visual com banners, fachadas, adesivos e impressões de grande formato.
2016	O sócio Robespierre Danton compra as quotas de Diderot D'Alembert, tornando-se assim o único proprietário da empresa.
	Troca da impressora Heidelberg 4 cores por uma de 2 cores, devido à baixa demanda e alto custo.
	Aquisição de um Plotter para recorte de adesivos; Uma máquina solda-banner; Uma Ilhoseira semiautomática e uma câmera fotográfica Nikon para melhor qualidade de imagens em catálogos e panfletos.

Fonte: Elaborada pelo autor (2016).

#### 4.1.2 Produtos comercializados

A Editora desenvolve trabalhos para diferentes áreas da papelaria: Pessoal; Promocional; Comemorativa; Corporativa e organizacional. Para tal, possui um portfólio com 24 produtos. A Figura 6 elenca essas mercadorias da instituição.

Figura 6 – Portfólio de produtos oferecidos



Fonte: Dados da empresa (2016).

Exposto no hall da empresa, este catálogo mostra o portfólio de produtos, no entanto, caso o cliente tenha necessidade de outro serviço, que não os do portfólio, e a empresa tiver capacidade de produzir, então a necessidade do cliente será negociada, e se possível atendida.

#### **4.1.3 Clientes**

A entidade atende pessoas jurídicas e físicas, de diferentes nichos de mercado. A maioria dos clientes é da região da AMREC (Associação dos Municípios da Região Carbonífera). Porém, também são atendidos municípios de outros estados brasileiros.

Recentemente a empresa ganhou licitação para o evento poliesportivo mundial dos Jogos Paralímpicos Rio 2016, fornecendo *Tags* oficiais para a competição.

#### **4.1.4 Fornecedores**

A Gráfica busca manter boa relação com seus fornecedores, possibilitando assim, melhores negociações de preços e prazos de pagamento, sem afetar a qualidade dos materiais e produtos.

Devido à boa relação com seus fornecedores, a empresa acaba fidelizando aos mesmos.

Seus principais fornecedores estão localizados também na região da AMREC.

#### **4.1.5 Estrutura contábil e forma de tributação**

A gráfica está enquadrada na classificação de Microempresas, tem contabilidade terceirizada e, é optante do Simples Nacional, uma forma de tributação em que se aplica uma alíquota única que engloba os tributos como:

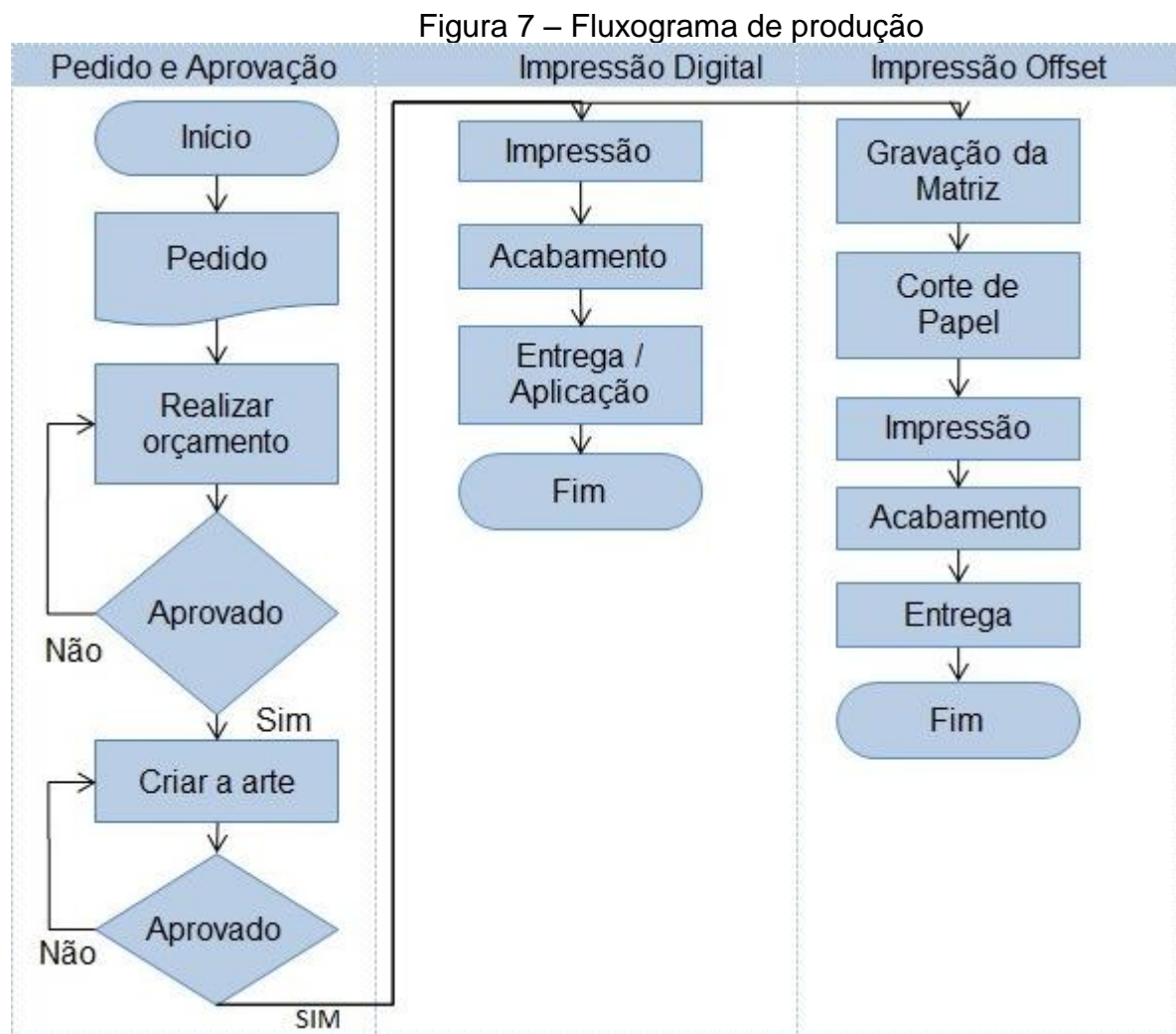
- IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica);
- CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido);
- PIS/PASEP (Programa de Integração Social)/(Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público);
- COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social);

- IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados);
- ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços);
- ISS (Imposto Sobre Serviços);
- CPP (Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica).

## 4.2 FLUXOGRAMA

Na instituição em estudo existem dois processos de produção: Impressão digital e Impressão Offset.

A Figura 7 mostra o fluxograma de produção de ambos os processos.



Fonte: Elaborada pelo autor (2016).

### 4.3 ETAPAS DE APLICAÇÃO DE UM MÉTODO DE CUSTEIO

O estudo de caso abrange o setor administrativo e o de produção da Gráfica e Editora Revolução, tomando como base as informações do segundo trimestre de 2016.

Os custos, despesas e demais informações recolhidas, foram distribuídas de acordo com a modelagem do método de custeio variável, que foi considerada como de maior adequação aos propósitos da pesquisa, para gerar os seguintes indicadores sobre a empresa:

- Apuração das Receitas;
- Levantamento dos gastos variáveis;
- Margem de Contribuição;
- Gastos Fixos;
- Resultado do DR;
- Ponto de Equilíbrio (Contábil; Econômico e Financeiro);
- Margem de Segurança;
- *Mark-up* Divisor (Formação do preço de venda).

### 4.4 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

Apresentando análises particulares dos itens que compõem o DR, como faturamento, custos e despesas, haverá ao final, a possibilidade de análise completa deste demonstrativo.

#### 4.4.1 Faturamento

O Faturamento total é decorrente da soma entre vendas e serviços (decorrentes das atividades da empresa). No Quadro 10 observa-se um faturamento total do trimestre no valor de R\$ 72.307,00.

Quadro 10 – Relação de faturamento

DESCRIÇÃO	abr/16	mai/16	jun/16	TOTAL
<b>RECEITA TOTAL</b>	<b>R\$ 18.786,00</b>	<b>R\$ 23.748,00</b>	<b>R\$ 29.773,00</b>	<b>R\$ 72.307,00</b>
Vendas	R\$ 600,00	R\$ 1.200,00	R\$ 450,00	R\$ 2.250,00
Serviços	R\$ 18.186,00	R\$ 22.548,00	R\$ 29.323,00	R\$ 70.057,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2016).

Verifica-se que no mês de junho houve um crescimento de 25,37% referente ao mês de maio. Os rendimentos do último mês correspondem a 41,18% do faturamento total do trimestre.

#### 4.4.2 Custos variáveis

Os custos variáveis, aqueles que aumentam de acordo com a produção, totalizaram o valor de R\$ 25.528,79. O quadro 11 informa estes montantes.

Quadro 11 – Relação de custos variáveis.

DESCRIÇÃO	COD.	abr-16	mai-16	jun-16	TOTAL
<b>CUSTOS VARIÁVEIS</b>	<b>CVT</b>	<b>R\$ 6.637,49</b>	<b>R\$ 8.424,50</b>	<b>R\$ 10.466,80</b>	<b>R\$ 25.528,79</b>
Matéria Prima - Papéis	CV	R\$ 3.279,86	R\$ 4.162,90	R\$ 5.172,08	R\$ 12.614,84
Matéria Prima - Tintas	CV	R\$ 151,21	R\$ 191,91	R\$ 238,44	R\$ 581,56
Matéria Prima - Filmes	CV	R\$ 1.159,08	R\$ 1.471,14	R\$ 1.827,78	R\$ 4.458,00
Material Auxiliar Impressão	CV	R\$ 2.047,34	R\$ 2.598,55	R\$ 3.228,50	R\$ 7.874,39

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016).

Nota-se que o valor de custos variáveis total do trimestre, corresponde a 35,31% do faturamento.

Os valores estão exposto em acordo com o nível de consumo.

#### 4.4.3 Despesas variáveis

As despesas relacionadas às vendas representam o montante de R\$ 5.483,85 no período analisado. O quadro 12 mostra os valores dessas despesas.

Quadro 12 – Relação de despesas variáveis.

DESCRIÇÃO	COD.	abr-16	mai-16	jun-16	TOTAL
<b>DESPESAS VARIÁVEIS</b>	<b>DVT</b>	<b>R\$ 1.624,08</b>	<b>R\$ 1.512,01</b>	<b>R\$ 2.347,76</b>	<b>R\$ 5.483,85</b>
Combustíveis	DV	R\$ 350,00	R\$ 350,00	R\$ 350,00	R\$ 1.050,00
Simples Nacional	DV	R\$ 1.274,08	R\$ 1.162,01	R\$ 1.997,76	R\$ 4.433,85

Fonte: Elaborado pelo autor (2016).

O montante acima equivale a 7,58% da arrecadação do trimestre analisado.

O valor gasto com combustível está representado por média, pois a empresa não realiza controle mensal desta despesa.



#### 4.4.4 Custos fixos

Alguns custos tem sua incidência independente de aumento ou queda no nível produtivo. Durante o segundo semestre de 2016 esses consumiram 36,31% do faturamento.

Esses valores estão mencionados no Quadro 13.

Quadro 13 – Relação de custos fixos

DESCRIÇÃO	COD.	abr-16	mai-16	jun-16	TOTAL
<b>CUSTOS FIXOS</b>	<b>CFT</b>	<b>R\$ 8.546,34</b>	<b>R\$ 9.137,32</b>	<b>R\$ 8.572,78</b>	<b>R\$ 26.256,43</b>
Aluguel	CF	R\$ 880,00	R\$ 880,00	R\$ 880,00	R\$ 2.640,00
Energia Elétrica	CF	R\$ 680,25	R\$ 434,99	R\$ 390,45	R\$ 1.505,69
Mão de Obra	CF	R\$ 5.556,77	R\$ 5.663,01	R\$ 5.663,01	R\$ 16.882,78
Depreciação	CF	R\$ 1.429,32	R\$ 1.429,32	R\$ 1.429,32	R\$ 4.287,96
Manutenção de Maquinas	CF	R\$ -	R\$ 730,00	R\$ 210,00	R\$ 940,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2016).

Percebe-se que esses gastos representam o montante de R\$ 26.256,43.

A energia elétrica aqui apresentada corresponde a todo o pavilhão, porém, por não possuir medidores separando o consumo por setor, foi colocado integralmente nos custos fixos.

O valor do aluguel engloba também a área administrativa, mas, devido à proporcionalidade das áreas destes setores, optou-se por alocá-lo no setor fabril.

Os valores de mão de obra correspondem somente aos funcionários do parque fabril, sendo que os da parte administrativa foram alocados como despesas.

O cálculo das depreciações baseou-se pelo valor de aquisição, não sendo reajustado o valor do bem a cada manutenção.

#### 4.4.5 Despesas fixas

Na possibilidade de a empresa ter produção igual à zero, existe ainda compromissos administrativos a serem honrados. Na Revolução estes dispêndios possuíram valor de R\$ 19.956,00 no trimestre analisado.

O quadro 14 explana o detalhamento destes gastos.

Quadro 14 – Relação de despesas fixas

DESCRIÇÃO	COD	abr-16	mai-16	jun-16	TOTAL
<b>DESPESAS FIXAS</b>	<b>DFT</b>	<b>R\$ 6.128,00</b>	<b>R\$ 6.298,00</b>	<b>R\$ 7.530,00</b>	<b>R\$ 19.956,00</b>
Água e Esgoto	DF	R\$ 52,97	R\$ 52,97	R\$ 52,97	R\$ 158,91
Associações	DF	R\$ 30,00	R\$ 30,00	R\$ 30,00	R\$ 90,00
Contabilidade	DF	R\$ 400,00	R\$ 400,00	R\$ 400,00	R\$ 1.200,00
Depreciação	DF	R\$ 34,52	R\$ 34,52	R\$ 34,52	R\$ 103,56
Doações	DF	R\$ -	R\$ -	R\$ 70,00	R\$ 70,00
Manutenção Predial	DF	R\$ -	R\$ -	R\$ 1.200,00	R\$ 1.200,00
Mão de Obra	DF	R\$ 1.121,51	R\$ 1.121,51	R\$ 1.121,51	R\$ 3.364,53
Material de Embalagens	DF	R\$ -	R\$ -	R\$ 332,00	R\$ 332,00
Material de Limpeza	DF	R\$ 15,00	R\$ 15,00	R\$ 15,00	R\$ 45,00
Pró-Labore	DF	R\$ 4.100,00	R\$ 4.270,00	R\$ 3.900,00	R\$ 12.270,00
Seguros	DF	R\$ 75,00	R\$ 75,00	R\$ 75,00	R\$ 225,00
Telefone e Internet	DF	R\$ 299,00	R\$ 299,00	R\$ 299,00	R\$ 897,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2016).

As despesas com água e esgoto não alcançaram o consumo mínimo, por isso possuem o mesmo valor no decorrer do trimestre.

Associações, seguros, telefone e internet estão representados por parcelas de mensalidades fixas.

O total de despesas fixas do trimestre equivale a 27,60% do faturamento total nestes meses.

#### 4.4.6 Análise do resultado

Confronta-se os valores descritos nos itens acima, afim de se descobrir o resultado alcançado pelas decisões do gestor, tem-se então a DR (Demonstração de Resultado).

O quadro 15, a seguir, retoma esta confrontação de valores:

Quadro 15 – Demonstração do Resultado.

DEMONSTRATIVO DE RESULTADO	abr-16	mai-16	jun-16	Total	AV %
<b>RECEITA TOTAL</b>	<b>R\$ 18.786,00</b>	<b>R\$ 23.748,00</b>	<b>R\$ 29.773,00</b>	<b>R\$ 72.307,00</b>	<b>100,00%</b>
Vendas	R\$ 600,00	R\$ 1.200,00	R\$ 450,00	R\$ 2.250,00	3,11%
Serviços	R\$ 18.186,00	R\$ 22.548,00	R\$ 29.323,00	R\$ 70.057,00	96,89%
<b>DEDUCOES</b>	<b>R\$ 1.274,08</b>	<b>R\$ 1.162,01</b>	<b>R\$ 1.997,76</b>	<b>R\$ 4.433,85</b>	<b>6,13%</b>
(-) Simples Nacional	R\$ 1.274,08	R\$ 1.162,01	R\$ 1.997,76	R\$ 4.433,85	6,13%
<b>RECEITA LIQUIDA</b>	<b>R\$ 17.511,92</b>	<b>R\$ 22.585,99</b>	<b>R\$ 27.775,24</b>	<b>R\$ 67.873,15</b>	<b>93,87%</b>
<b>GASTOS VARIÁVEIS</b>	<b>R\$ 6.987,49</b>	<b>R\$ 8.774,50</b>	<b>R\$ 10.816,80</b>	<b>R\$ 26.578,79</b>	<b>36,76%</b>
<b>CUSTOS VARIÁVEIS</b>	<b>R\$ 6.637,49</b>	<b>R\$ 8.424,50</b>	<b>R\$ 10.466,80</b>	<b>R\$ 25.528,79</b>	<b>35,31%</b>
Matéria Prima - Papéis	R\$ 3.279,86	R\$ 4.162,90	R\$ 5.172,08	R\$ 12.614,84	17,45%
Matéria Prima - Tintas	R\$ 151,21	R\$ 191,91	R\$ 238,44	R\$ 581,56	0,80%
Matéria Prima - Filmes	R\$ 1.159,08	R\$ 1.471,14	R\$ 1.827,78	R\$ 4.458,00	6,17%
Material Auxiliar Impressão	R\$ 2.047,34	R\$ 2.598,55	R\$ 3.228,50	R\$ 7.874,39	10,89%
<b>DESPESAS VARIÁVEIS</b>	<b>R\$ 350,00</b>	<b>R\$ 350,00</b>	<b>R\$ 350,00</b>	<b>R\$ 1.050,00</b>	<b>1,45%</b>
Combustíveis	R\$ 350,00	R\$ 350,00	R\$ 350,00	R\$ 1.050,00	1,45%
<b>MARGEM DE CONTRIBUICAO</b>	<b>R\$ 10.524,43</b>	<b>R\$ 13.811,49</b>	<b>R\$ 16.958,44</b>	<b>R\$ 41.294,36</b>	<b>57,11%</b>
<b>%MC</b>	<b>56,02%</b>	<b>58,16%</b>	<b>56,96%</b>		
<b>GASTOS FIXOS</b>	<b>R\$ 14.674,34</b>	<b>R\$ 15.435,32</b>	<b>R\$ 16.102,78</b>	<b>R\$ 46.212,44</b>	<b>63,91%</b>
<b>CUSTOS FIXOS</b>	<b>R\$ 8.546,34</b>	<b>R\$ 9.137,32</b>	<b>R\$ 8.572,78</b>	<b>R\$ 26.256,43</b>	<b>36,31%</b>
Aluguel	R\$ 880,00	R\$ 880,00	R\$ 880,00	R\$ 2.640,00	3,65%
Energia Eletrica	R\$ 680,25	R\$ 434,99	R\$ 390,45	R\$ 1.505,69	2,08%
Mão de Obra Indireta	R\$ 5.556,77	R\$ 5.663,01	R\$ 5.663,01	R\$ 16.882,78	23,35%
Depreciacao	R\$ 1.429,32	R\$ 1.429,32	R\$ 1.429,32	R\$ 4.287,96	5,93%
Manutenção Maquinas	R\$ -	R\$ 730,00	R\$ 210,00	R\$ 940,00	1,30%
<b>DEPESAS FIXAS</b>	<b>R\$ 6.128,00</b>	<b>R\$ 6.298,00</b>	<b>R\$ 7.530,00</b>	<b>R\$ 19.956,00</b>	<b>27,60%</b>
Água e Esgoto	R\$ 52,97	R\$ 52,97	R\$ 52,97	R\$ 158,91	0,22%
Associações	R\$ 30,00	R\$ 30,00	R\$ 30,00	R\$ 90,00	0,12%
Contabilidade	R\$ 400,00	R\$ 400,00	R\$ 400,00	R\$ 1.200,00	1,66%
Depreciação	R\$ 34,52	R\$ 34,52	R\$ 34,52	R\$ 103,56	0,14%
Doações	R\$ -	R\$ -	R\$ 70,00	R\$ 70,00	0,10%
Manutenção Predial	R\$ -	R\$ -	R\$ 1.200,00	R\$ 1.200,00	1,66%
Mão de Obra	R\$ 1.121,51	R\$ 1.121,51	R\$ 1.121,51	R\$ 3.364,53	4,65%
Material de Embalagens	R\$ -	R\$ -	R\$ 332,00	R\$ 332,00	0,46%
Material de Limpeza	R\$ 15,00	R\$ 15,00	R\$ 15,00	R\$ 45,00	0,06%
Pró-Labore	R\$ 4.100,00	R\$ 4.270,00	R\$ 3.900,00	R\$ 12.270,00	16,97%
Seguros	R\$ 75,00	R\$ 75,00	R\$ 75,00	R\$ 225,00	0,31%
Telefone e Internet	R\$ 299,00	R\$ 299,00	R\$ 299,00	R\$ 897,00	1,24%
<b>RESULTADO</b>	<b>-R\$ 4.149,91</b>	<b>-R\$ 1.623,83</b>	<b>R\$ 855,66</b>	<b>-R\$ 4.918,08</b>	<b>-6,80%</b>

Fonte: Elaborada pelo autor (2016).

Nota-se que somente o mês de junho gerou resultado positivo para a gráfica.

Observa-se também que o resultado do trimestre foi um prejuízo de 6,80% em relação ao faturamento.

A análise deste demonstrativo permite constatar que a empresa possui margem de contribuição positiva, porém, o número de vendas mostrou-se insuficiente para cobrir as despesas fixas do período analisado.

O Simples Nacional, imposto incidente sobre as vendas da empresa, foi exposto nas deduções, para melhor estruturar o DR.

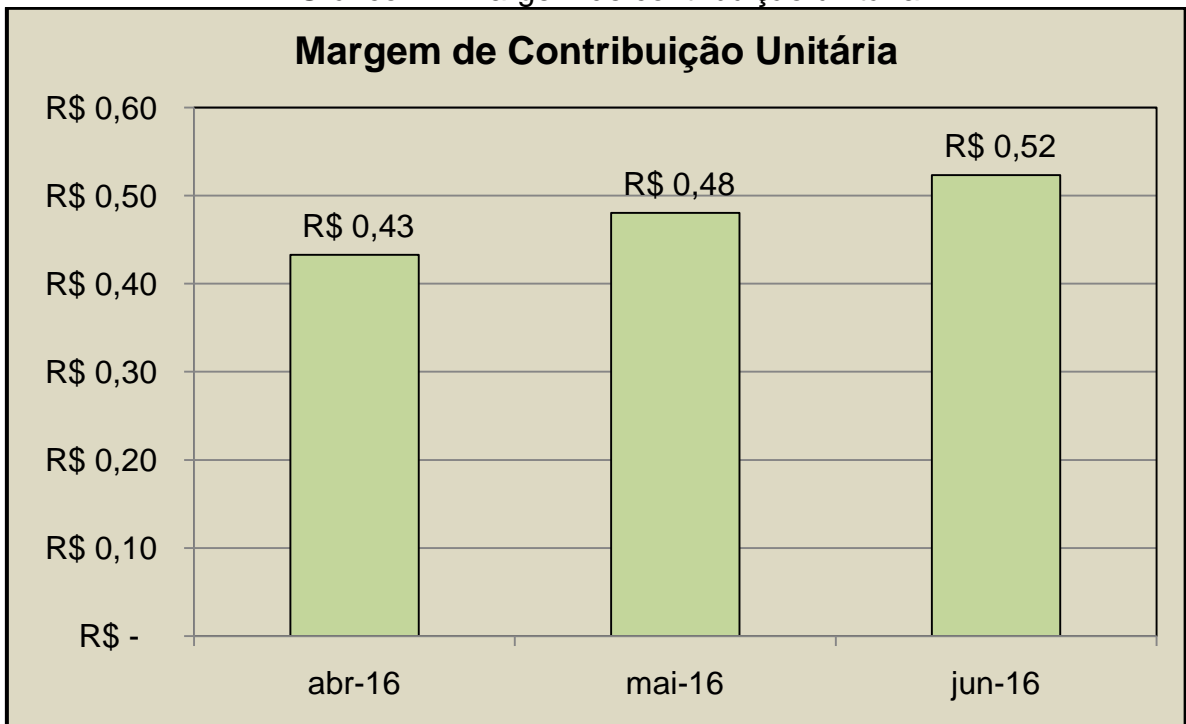
#### 4.5 INDICADORES

Este item traz a margem de contribuição, pontos de equilíbrio, margem de segurança e *Mark-up* divisor, indicadores que auxiliam na tomada de decisões a respeito de preço e quantidade de vendas.

##### 4.5.1 Margem de contribuição unitária

Como a empresa comercializa variados produtos, esta análise mostra o valor médio de recursos gerados pela venda dos produtos, já considerando os gastos envolvidos na produção destes. O Gráfico 2 apresenta este excedente.

Gráfico 2 – Margem de contribuição unitária



Fonte: Elaborado pelo autor (2016).

Percebe-se que todos os meses obtiveram o indicador positivo, significando assim, que os preços praticados foram suficientes para pagar seus produtos e, que a obtenção de lucro depende da quantidade vendida.

#### 4.5.2 Ponto de equilíbrio

Independente da ótica do gestor em relação ao ponto de equilíbrio, seja ela contábil, financeira ou econômica, o PE indica a quantidade necessária de vendas para que a empresa tenha resultado igual a zero. A seguir o quadro 16 repassa esses valores:

Quadro 16 – Pontos de equilíbrio

Ponto de Equilibrio	abr-16	mai-16	jun-16
Contábil R\$	R\$ 26.193,55	R\$ 26.540,07	R\$ 28.270,76
Financeiro R\$	R\$ 23.580,61	R\$ 24.023,09	R\$ 25.700,78
Econômico R\$	R\$ 31.548,52	R\$ 31.698,39	R\$ 33.537,70

Fonte: Elaborado pelo autor (2016).

Junho representa o mês com maior necessidade de receita para quitar seus custos e despesas fixas. Contabilmente, faz-se necessário um rendimento de R\$ 28.270,76; já financeiramente este montante diminui para R\$ 25.700,78; e economicamente tem-se o valor de R\$ 33.537,70.

#### 4.5.3 Margem de segurança

Este indicador faz a comparação entre faturamento e ponto de equilíbrio, resultando assim em um valor, o qual representa quanto a empresa pode ter de baixa nas vendas até que o resultado seja prejudicial à instituição. O quadro 17 realiza tal comparação:

Quadro 17 – Margem de segurança

Margem de Segurança	abr-16	mai-16	jun-16
MS R\$	-R\$ 7.407,55	-R\$ 2.792,07	R\$ 1.502,24
MS Percentual	-28,28%	-10,52%	5,31%

Fonte: Elaborado pelo autor (2016).

Percebe-se que, do trimestre analisado, somente o mês de junho obteve margem de segurança positiva, os outros meses demonstraram prejuízo nas vendas.

#### 4.5.4 Preço de venda

Utilizando a fórmula do *Mark-up* divisor e os dados recolhidos durante o trabalho (gastos variáveis; impostos; gastos fixos e margem de lucro desejada), desenvolveu-se o preço de venda sugerido para os principais produtos e serviços da Gráfica. O quadro 18 apresenta tal orientação:

Quadro 18 – Preço de venda sugerido utilizando o *Mark-up* divisor.

Itens	Custos Variáveis	% Desp Variável	Impostos	Margem lucro	Gastos Fixos	Divisor	PV unit
Panfletos	R\$ 0,02	1,45%	6,13%	13%	63,91%	15,61%	R\$ 0,13
Cartões de Visita	R\$ 0,09	1,45%	6,13%	13%	63,91%	15,61%	R\$ 0,59
Banners	R\$ 0,02	1,45%	6,13%	13%	63,91%	15,61%	R\$ 0,11
Pastas	R\$ 0,14	1,45%	6,13%	13%	63,91%	15,61%	R\$ 0,90
Blocos Diversos	R\$ 0,03	1,45%	6,13%	13%	63,91%	15,61%	R\$ 0,18

Fonte: Elaborada pelo autor (2016).

Para o cálculo destes valores, foram considerados os valores de consumo dos custos variáveis, de acordo com um novo sistema de controle implantado pela empresa, divididos pelo valor encontrado na diminuição de 1 pela soma entre os percentuais de despesas variáveis; Margem de lucro desejada; e Custos e despesas fixas; alcançando-se assim um preço de venda indicado aos produtos.

Os preços descritos são aconselhados para o alcance dos objetivos da entidade, porém, podem ser praticados preços diferentes, de acordo com a vontade e necessidade dos gestores.

Uma breve comparação entre os preços indicados e os praticados remeteu a necessidade de aumento nos valores cobrados pela produção de Cartões de Visita e Pastas, sendo que estes possuem um consumo maior de matéria prima.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade de custos é um importante instrumento de gestão, ela é capaz de propor a saída de um resultado prejudicial para benéfico, somente pelo controle de alguns elementos.

Esta pesquisa deparou-se com algumas limitações, a falta de controle efetivo do consumo de alguns gastos como: matéria-prima, materiais auxiliares para impressão, despesa do escritório, gasolina, entre outros itens. O controle desses itens resultaria em ferramentas mais precisas para alavancar a margem de lucro e o resultado da empresa.

Com as informações obtidas pode-se perceber que somente houve resultado positivo no último mês analisado e que a empresa deve tomar algumas medidas para a melhora deste cenário.

Os objetivos deste trabalho, de modo geral, foram alcançados, foi possível indicar metas e preços condizentes à realidade da editora.

O objetivo de número 1, de elencar os principais produtos comercializados por uma empresa do ramo gráfico, foi de fácil realização, tendo em vista que a empresa já possuía um portfólio dos produtos ofertados. Bastou então o gestor indicar os de maior procura. O objetivo 2, de elencar os principais gastos incorridos nesses produtos, foi obtido ora com o pessoal da administração, ora com o escritório que presta serviço de contabilidade para a empresa.

Por fim foi realizado o cálculo do *mark-up* divisor, capaz de sugerir preços de venda que condizem com as necessidades da empresa, alcançando-se assim ao 3º objetivo.

As informações obtidas pelo presente estudo possuem caráter estratégico e auxiliam os gestores na tomada de decisões, como metas para que a empresa alcance resultados determinado pelos sócios da organização.

## REFERÊNCIAS

ALVES, Rosimere. Gestão de Custos. In RITTA, Cleyton de Oliveira; ALVES, Rosimere (Org.). **Contabilidade de gestão**. Criciúma, SC: UNESC, 2013.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 3.ed São Paulo: Atlas, 2004.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. São Paulo: Atlas, 2006.

DUTRA, René Gomes. **Custos**: uma abordagem prática. São Paulo: ed. Atlas, 2003.

FERREIRA, José Antônio Stark. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

GODOY, Arilda Schmdit. Pesquisa Qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de administração de empresas**. 1995. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rae/article/view/38200/36944>> Acesso em: 04 nov. 2016.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MELLO, Gilmar Ribeiro de. **Análise de custos**: uma abordagem quantitativa. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**: o uso da contabilidade de custos como instrumento gerencial de planejamento e controle. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

MENEGALI, M. V.; OLIVEIRA, R. Custo/Volume/Lucro como ferramenta gerencial estratégica em análises de rentabilidade: estudo de caso em uma indústria química. In: Cristina Keiko Yamaguchi; Melissa Watanabe. (Org.). **Temas Contemporâneos em Ciências Sociais Aplicadas**. 1ed.Criciúma: EdiUnesc, 2015, v. , p. 105-120.

RAMOS, Paulo; RAMOS, Magda Maria; BUSNELLO, Saul José. **Manual prático de metodologia da pesquisa**: artigo, resenha, projeto, tcc, monografia, dissertação e tese. Blumenau, SC: Acadêmica Publicações, 2003.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos fácil**. 6º ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SANTOS, Joel José. **Contabilidade e análise de custos**. 6. Ed. São Paulo. Editora Atlas, 2011.

SANTOS, Roberto Vatan dos. **Controladoria**: uma introdução ao sistema de gestão econômica (Gecon). São Paulo: Saraiva, 2005.



SEBRAE/NA. **Gráfica**. 2012. Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS\\_CHRONUS/bds/bds.nsf/8e43277adab525ec62d083412ff048d0/\\$File/4136.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/8e43277adab525ec62d083412ff048d0/$File/4136.pdf)> Acesso em: 24 out.2016.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de custos**: aplicações operacionais e estratégicas, exercícios resolvidos e propostos com utilização do EXCEL. São Paulo: Atlas, 2007.

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

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_. **Análise de custos e preços de venda**: ênfase em aplicações e casos nacionais. São Paulo: Saraiva, 2005.