

O CUSTEAMENTO DE PRODUTOS PARA A PRECIFICAÇÃO: UMA ABORDAGEM BASEADA NA LUCRATIVIDADE PROPORCIONADA POR TAL FERRAMENTA

Rafael de Oliveira Araujo Ramos¹

Diego Silva Souza²

Flavia Karla Gonçalves Santos³

Ciências Contábeis



cadernos de
graduação

ciências humanas e sociais

ISSN IMPRESSO 1980-1785

ISSN ELETRÔNICO 2316-3143

RESUMO

O presente trabalho serve para demonstrar a relevância da contabilidade de custos para a formação nos preços de produtos ou serviços em pequenas empresas, mostrando o quanto um profissional capacitado consegue corroborar para aumentar a vantagem competitiva das entidades e melhorar tanto a qualidade nas decisões tomadas, quanto a agilidade. Nesse contexto, de acordo com a literatura, sabe-se que o conhecimento detalhado de todas as despesas, e principalmente dos custos (diretos e indiretos, fixos e variáveis), gera uma vantagem competitiva em relação ao mercado. Por conseguinte, este artigo demonstra, através de uma situação hipotética utilizada, como a contabilidade de custo atua na entidade, destrinchando e diferenciando os custos das despesas, seus tipos e categorias, podendo, assim, chegar-se ao preço mínimo que o gestor consiga utilizar a fim de obter lucro para a empresa de forma saudável e sustentável, visando o curto, médio e longo prazos.

PALAVRAS-CHAVE

Custeio. Precificação. Profissional Contábil.

ABSTRACT

The present work serves to demonstrate the relevance of cost accounting for the formation of prices of products or services in small companies, showing how much a trained professional can corroborate to increase the competitive advantage of the entities and improve both the quality in the decisions taken, as well as the agility. In this context, according to the literature, it is known that detailed knowledge of all expenses, and especially costs (direct and indirect, fixed and variable), generates a competitive advantage in relation to the market. Therefore, this article demonstrates, through a hypothetical situation used, how cost accounting works in the entity, breaking down and differentiating the costs of expenses, their types and categories, thus being able to reach the minimum price that the manager can achieve. Use in order to obtain profit for the company in a healthy and sustainable way, aiming at the short, medium and long term.

KEYWORDS

Accounting Professional. Costing. Pricing.

1 INTRODUÇÃO

Para Martins (2018) até o século XVIII, na revolução industrial, considerava-se que só existia a contabilidade financeira, já que naquela época era suficiente para os padrões empresariais. Com a revolução industrial e o surgimento de diversos modelos de produção, métodos, massivas quantidades de produtos sendo produzidos e cada vez mais diferentes tipos de matérias-primas sendo descobertas e aplicadas, a contabilidade precisou se adequar a uma nova era vindoura.

Pode-se afirmar, corroborando com a ideia do autor citado no parágrafo anterior, que a contabilidade de custos serve para atender a três princípios: ajuda na tomada de decisões, auxílio no planejamento e controle empresarial.

Contudo, hoje em dia, em um cenário altamente competitivo, não só as grandes indústrias precisam de um profissional de custos, mas as empresas de pequeno porte também, sendo que a adoção de um preço por determinada entidade poderá mudar, pois conta com inúmeras variáveis que contribuem para a formação final do custo, seja na venda de um produto, produção ou até prestação de serviços, ou seja, é por meio dela que poder-se-á afirmar por quanto você irá vender seus produtos ou serviços para terceiros, qual seu ponto de equilíbrio, sua margem de contribuição, ou ainda o quanto poderá lucrar, considerando as condições ambientais do mercado. E como isso poderia ajudar na competitividade empresarial e no crescimento do negócio?

Além disso, é sabido que quando a empresa sabe da sua margem de contribuição por produto, ela pode precificar seu produto ou serviço de modo que não lhe traga prejuízos, ou seja, sabendo exatamente essa margem e o ponto de equilíbrio da empresa,

seus gestores conseguirão saber o quanto estão tendo de lucro, podendo, assim, alocar melhor seus recursos onde queiram, seja em investimentos em outras empresas, melhorias na própria, aprimoramento de seus produtos ou serviços, entre outros.

Por conseguinte, considerando que cada empresa pagará ou não aluguel, terá uma quantidade específica de funcionários, horários de funcionamento distintos, consumo de luz e água, localização, tipos de matérias-primas ou produtos diferentes, entre outras variáveis que serão levadas em conta na demonstração da empresa fictícia que será criada para fins deste estudo de caso, científico e hipotético.

Diante disso, pensa-se como uma empresa de pequeno porte precifica seu produto ou serviço? Esta precificação está sendo eficaz e eficiente para ela? E como um profissional da contabilidade de custos poderia ajudar na rentabilidade, lucratividade e competitividade?

Dessa forma, chega-se no objetivo deste artigo, que é demonstrar a viabilidade para pequenas empresas os serviços prestados por um profissional da contabilidade de custos, sem deixá-los exclusivamente para entidades de grande porte, afinal, atualmente, é válido todo tipo de ferramenta que possa colaborar com a competitividade empresarial, seja na maior quantidade de vendas de produtos ou serviços, até uma medição mais exata do quanto a empresa é capaz de aceitar em relação aos preços ofertados pelas mesmas.

Por conseguinte, a proposta aqui levantada consiste em uma pesquisa bibliográfica para dar aporte teórico a um estudo de caso empírico, realizado em uma empresa fictícia com o intuito de demonstrar a apuração do custo no processo de precificação de produtos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A contabilidade possui diversas ramificações importantes, entretanto, o presente artigo irá focar na parte voltada à contabilidade de custos. Nesse contexto, o primeiro passo para se entender o processo de custeio é estabelecer as diferenças entre as nomenclaturas existentes neste ramo contábil. Segundo Martins (2018), um gasto seria a compra de um serviço ou produto qualquer, que gere sacrifício financeiro à entidade, sacrifício que representa o comprometimento de entrega ou a entrega de ativos. Na visão do autor citado, os gastos englobam todos os custos, despesas, perdas, desembolsos e investimentos.

Nesse caso, um custo é um gasto utilizado no momento da produção de bens ou serviços, para fabricar um produto ou prestar um serviço. Já despesas são gastos com serviços, insumos ou bens que não sejam utilizados na atividade fim da empresa, sejam eles de forma direta ou indireta, para obter ganhos e que promovam a diminuição do patrimônio.

Isto posto, investimentos são gastos que tem como intuito gerar consumos futuros, diferente dos custos e despesas que são despesas consumidas ou incorridas. Quanto ao desembolso só é reconhecido no momento do pagamento da obrigação, ou seja, podendo vir depois da contabilização do gasto incorrido. As perdas, por sua

vez, são caracterizadas como o consumo imprevisto ou acidental de matérias-primas ou ativos, tendo como exemplo, catástrofes naturais que danifiquem o estoque ou ativo da empresa. Por isso, para fins de controle de produção, também devem ser contabilizados e tratados com sua devida importância. (MARTINS 2018; BRUNI, 2018; CREPALDI; CREPALDI, 2018).

2.1 CLASSIFICAÇÃO DOS ELEMENTOS DE CUSTOS

Dentro da categoria de custos temos algumas classificações, como os custos diretos que segundo Crepaldi e Crepaldi (2018) são categorizados como todo gasto incorrido de forma direta ao produto ou serviço. Podemos exemplificar com uma fábrica que tenha funcionários ligados diretamente ao setor produtivo, as matérias-primas ou produtos utilizados de forma direta e essencial para produção ou prestação de serviços.

Assim, segundo Martins (2018) o custo indireto é todo gasto não incorporado de forma direta à atividade fim da companhia, como exemplo podemos citar um aluguel do espaço utilizado para a empresa prestar seu serviço ou produzir seus produtos, outro exemplo seria o gasto com energia do setor de produção que, quando não é computado de forma padronizada e individual para cada setor ou tipo de produto, será caracterizado como custo indireto e precisará ser usado um método de rateio lógico e condizente com cada situação, ficando a critério do profissional de custos.

Para Souza (2019) todo custo que, independentemente do quanto se produz ou preste serviços, continuar constante, se denominará custo fixo, e podemos, então, continuar citando o aluguel, afinal a empresa produzindo ou não, prestando serviço ou não, precisará pagar o numerário definido em contrato, ou seja, o aluguel é um custo fixo e indireto.

Logo, para Crepaldi e Crepaldi (2018) aquele custo que está diretamente ligado com a quantidade de produtos produzidos ou serviços prestados é denominado de custo variável, ou seja, quanto maior a produção, maior será o custo variável, a exemplo da matéria-prima que, diferente do aluguel, está clara e diretamente ligada ao montante de produtos acabados, sendo um custo variável e direto se fizer parte da atividade fim da empresa.

Podemos observar, ainda, que alguns tipos de custos podem deixar de ser fixos e passarem a ser variáveis. Na mão de obra podemos citar as horas extras trabalhadas e bônus por alcance de metas, que, para alguns autores como Crepaldi e Crepaldi (2018), são chamados de semifixos, pois a partir de um determinado ponto, seja mais horas trabalhadas ou maior o bônus de metas, ele irá variar de acordo com a produção, passando de um custo fixo a semifixo.

2.2 MÉTODOS DE CUSTEIO

O método de custeio pode depender do profissional que irá desempenhar a função, do ramo em que a empresa está inserida, da metodologia que ela segue, de

sua atividade fim, seja prestando serviços, fabricando e ou vendendo produtos, entre outros fatores que poderão influenciar diretamente na adoção do método adequado, ficando, assim, a critério da entidade e do gestor decidir qual método irá utilizar.

Corroborando Martins (2018) em tempos de crise e inflações altas a contabilidade de custos é uma grande aliada para a empresa, assim como o método utilizado, afinal irá organizar de forma competitiva mostrando o que é ou não essencial, onde se pode economizar, onde se consegue investir ou mudar, podendo, então, a empresa inovar ou mudar alguma etapa de produção ou matéria-prima no processo produtivo de forma segura, planejada e suscetível a menos erros, perdas ou gastos.

2.2.1 Custeio por Absorção

O principal item a ser levado em consideração para a mensuração dos custos de produção é o tipo (ou método) de custeio que o profissional usará, afinal é de suma importância que seja adequado para a situação da empresa, e proporcione aos usuários, uma informação relevante e fidedigna. Nessa circunstância, no custeio por absorção, como o próprio nome sugere, o produto irá absorver todos os custos do início da produção ao final, sejam fixos e variáveis, diretos e indiretos, estruturais e operacionais. Segundo Martins (2018), consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, somente os de produção. Todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

Pode-se dizer, ainda, que para fins de controle este método é fundamental, pois não irá computar as despesas de produção, assimilando, assim, todos os gastos essenciais e indispensáveis, sendo essa classificação fundamental para a tomada de decisões em níveis estratégicos, táticos e operacionais.

Num roteiro de apuração seguindo tal método, primeiramente o profissional deve separar os custos e despesas, algo que vai depender de empresa para empresa, pois cada produção acontece de maneira particular. A priori, se levarmos em conta uma indústria, a matéria-prima necessária para produzir seus produtos principais será custo, já os empregados do RH (Recursos Humanos) serão considerados despesas, pois não fazem parte do processo de produção diretamente. Separados todos os custos de despesas, acontece a incorporação dos custos diretos aos produtos, a exemplo de mão de obra direta e matéria-prima, de acordo com os padrões notados no processo de produção. Se a empresa produz mais de um produto, ela pode separar de forma percentual os custos de acordo com a quantidade de matéria-prima utilizada ou mão de obra alocada.

Na etapa seguinte o profissional irá ratear de maneira padronizada e lógica os custos indiretos, como energia e salário de um supervisor de produção e, assim, os distribuir de acordo com os percentuais de custos diretos previamente estabelecidos. Dessa forma, podemos obter de maneira mais fidedigna o quanto cada produto ou serviço tem em seu custo total, os custos indiretos incorridos, ou seja, para questões gerenciais e estratégicas é um controle importante para a tomada de decisões e, principalmente, na formação do preço que será praticado.

Na etapa final acontecerá o cálculo do custo total para cada produto, precisando apenas somar os custos diretos e indiretos previamente calculados, chegando-se, assim, no custo final.

2.2.2 Custeio Variável

O método de custeio variável é um método muito usado para a tomada de decisões, pois é mais simples por considerar, apenas, os custos variáveis incorridos na produção como custos, e os custos fixos são classificados como despesas, fazendo, desse modo, uma apuração mais simples e rápida, porém menos detalhada. Segundo Martins (2018), o custeio variável surgiu pelas dificuldades de alocação dos custos fixos aos produtos e pelo aprofundamento do conhecimento em custos variáveis e margem de contribuição.

Assim, para se descobrir o custo unitário, os custos variáveis do período são divididos pela quantidade de produtos produzidos e, conseqüentemente, os custos fixos não irão compor os estoques, pois são classificados como despesas.

Por este método, se levarmos em conta que uma indústria produza mais de um produto, será feita a porcentagem que cada produto utiliza de matéria-prima, por exemplo, para depois poder ratear de forma padronizada e específica o quanto cada produto irá incorporar ao custo final os outros custos variáveis diretos e indiretos.

Para Crepaldi e Crepaldi (2018) devido sua simplicidade o custeio variável é muito usado em indústrias, pois consegue ser trabalhado de forma mais rápida e objetiva, e quando falamos do mercado altamente competitivo, a velocidade na tomada de decisões, seja na ótica de ajustes na produção, adoção de diferentes tipos de matérias-primas e, principalmente, o preço que o produto irá chegar ao consumidor final, o tempo é crucial, visto que, em períodos de inflação alta e mudanças constantes nos preços, o tipo de custeio adotado é fundamental para a competitividade da empresa.

Porém, devido a sua forma de classificação diferente do que se entende como custos e despesas, esse modelo não é aceito na questão fiscal brasileira nem nos órgãos e normas de auditoria externa:

No entanto, o custeio variável, apesar de contribuir para o processo de gestão, não é reconhecido para fins contábeis, por não observar os princípios fundamentais de contabilidade e nem a legislação do Imposto de Renda Brasileiro. É importante salientar que essa não aceitação do Custeio Variável não impossibilita que a empresa o utilize para efeito interno. (SOUZA, 2019, p. 68).

Especificamente na apuração de imposto de renda da entidade, ou seja, ele pode ser usado como ferramenta gerencial tática e estratégica para tomadas rápidas de decisões. Sendo assim, o gestor que pretende usá-lo também precisará adotar outro método para apuração do imposto de renda.

2.2.3 Custeio Baseado em Atividade (ABC)

Para Martins (2018) devido à possibilidade de mudança nos custos totais de cada produto de acordo com a forma de rateio utilizada dos custos fixos incorridos no período de produção, houve a necessidade de separar e alocar os custos fixos como despesas do período, já que em sua grande maioria irão ocorrer de forma constante, independentemente da produção, com isso surgiu o custeio variável ou custeio direto.

Destarte, o fato de os custos fixos incorporados aos produtos variar de acordo com o método de rateio utilizado pelo profissional, ou seja, tornando-o, portanto, um produto mais ou menos lucrativo do que outro, a depender da distribuição dos custos fixos para cada produto, mostra que pode haver espaço para arbitrariedade no resultado final. Por conta dessa arbitrariedade fez-se necessário um método de custeio que definiria de forma mais precisa o custo final do produto utilizando os custos variáveis incorridos no período, já que estes estão diretamente atrelados à quantidade produzida, eliminando um pouco a interpretação pessoal de cada profissional e tornando mais científico o método utilizado.

Nesse contexto, o custeio ABC, segundo Martins (2018), surgiu da necessidade de reduzir a arbitrariedade que os custos indiretos são incorporados aos produtos, porque, a depender do método adotado de rateio, é possível ter resultados diferentes e consequentemente custos diferentes. Assim, quando uma empresa tem apenas um produto, fica mais fácil a alocação dos custos fixos ao seu custo final, todavia, quando a mesma trabalha com mais de um produto tende a ficar mais complexo alocar corretamente esses custos fixos aos produtos, o custeio ABC utiliza um processo de distribuição mais padronizado e com menos espaços para arbitrariedade quanto à distribuição em seus produtos, isto é, utiliza-se de atividades e, por elas, pode fazer uso de padrões preestabelecidos para distribuir nos produtos por meio de direcionadores, variando de acordo com as atividades e podendo, então, distribuir de forma proporcional.

O custeio ABC é feito de forma percentual e proporcional levando-se em conta o custo total das atividades com os direcionadores e, no final, o profissional irá incorporar todos os custos alocados aos produtos por atividades e somá-los achando o total que cada produto terá.

No que tange a parte fiscal, diferente do custeio variável, o ABC pode ser utilizado para cálculo do imposto de renda, além de ser uma importante ferramenta para gestão, pois, por meio das atividades, é possível detectar quais processos são dispensáveis ou indispensáveis, ajudando em cortes de custos desnecessários e mudanças que poderão melhorar a eficiência produtiva, seja deixando-a mais enxuta de custos ou mais rápida e direta.

2.3 TOMADA DE DECISÃO E FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDAS

Quando se trata da tomada de decisões no âmbito gerencial e, consequentemente, da formação do preço de vendas, toda informação e conhecimento da parte

econômica e financeira da empresa é substancialmente imprescindível para a formação de preços dos produtos, para assim o gestor conseguir tomar decisões rápidas e seguras, sejam de curto, médio ou longo prazos.

Para isso existem algumas informações que o gestor necessita ter em mãos, a começar pela margem de contribuição. Segundo Ribeiro (2017), a margem de contribuição unitária é a diferença entre a receita de venda unitária bruta obtida de um produto com o total dos custos variáveis unitários incorridos na produção, no entanto, faz-se necessário complementar a ideia do autor supracitado, pois, de acordo com a literatura, deve-se levar em consideração as despesas variáveis unitárias junto aos custos (equação 1). Desse modo, para se achar a margem de contribuição total é necessário multiplicar pela quantidade de produtos produzidos no período, conforme ilustrado na Equação 2, a seguir:

$$\text{Margem de Contribuição Unitária} = PV_U - CV_U - DV_U \text{ (equação 1)}$$

$$\text{Margem de Contribuição Total} = PV - CV - DV \text{ (equação 2)}$$

Outra informação de extrema importância é ter conhecimento do ponto de equilíbrio contábil da empresa, que revela o quanto ela precisa vender, seja em quantidade de produtos ou valor monetário, para não ter lucro nem prejuízo, seja a quantidade de receita bruta que é necessária para igualar aos custos e despesas fixas do período, já levando-se em consideração os custos de despesas variáveis incorridos. Assim, para Bruni (2018), o ponto de equilíbrio contábil, também chamado por outros autores de ponto de equilíbrio global ou operacional, representa o volume de vendas ou faturamento que determinado empreendimento precisa obter para cobrir todos os seus gastos. Para calcular o ponto de equilíbrio contábil, é necessário dividir os custos fixos totais do período pela margem de contribuição unitária, achando então, a quantidade de produtos que a entidade precisa vender conforme demonstrado na equação 3. Entretanto, se o gestor preferir em valor monetário é só multiplicar pelo preço de venda unitário.

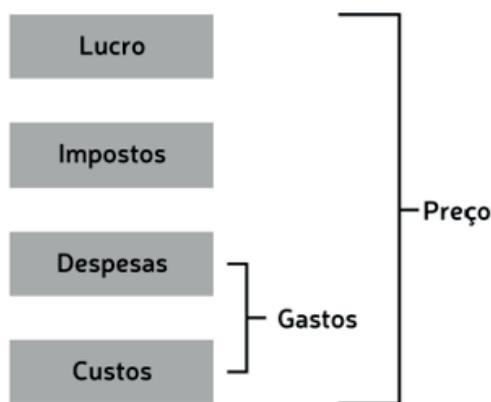
$$\text{Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC)} = \frac{\text{Custos Fixos}}{\text{Margem de Contribuição Unitária}} \text{ (equação 3)}$$

Além do ponto de equilíbrio contábil existe o financeiro, tendo como diferença apenas a diminuição da depreciação e outros gastos que a empresa não precisa, necessariamente, fazer desembolsos monetários nos custos e despesas fixas e adicionar as dívidas do período. Já o ponto de equilíbrio econômico é a mesma fórmula do ponto de equilíbrio contábil mais o lucro desejado no período, contudo não é interessante para este trabalho a demonstração do cálculo de tais quantidades, tendo em vista que se pretende abordar a formação do preço de venda.

Nesse contexto, para se precificar um produto ou serviço, segundo Souza (2019), podem-se adotar processos distintos e até complementares, não obstante, tais processos devem levar em consideração os custos, o nível de aceitação do consumidor (determinado pela demanda) e até uma análise da concorrência. Logo, baseado na ideia deste autor, é possível afirmar que os processos de definição de preços baseados nos custos buscam, de alguma forma, adicionar algum valor aos custos. Por exemplo, empresas construtoras apresentam propostas de serviços, estimando o custo total do projeto e adicionando uma margem padrão de lucro.

Para Bruni (2018), o preço de venda praticado pela empresa pode ser apresentado como uma composição resultante de quatro componentes caracterizados, conforme exemplificado na Ilustração 1 a seguir:

Figura 1 – Composição do Preço de Venda



Fonte: Bruni (2018 *apud* SOUZA, 2019, p. 149).

Porém, na análise de Souza (2019), sob o ponto de vista contábil, é importante ressaltar que do valor pago ao fornecedor, deve-se destacar que os tributos embutidos no preço de venda deverão ser excluídos do custo de aquisição. Isso se deve ao fato de que as empresas, quando contribuintes do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e não optantes pelo regime de apuração do Simples Nacional, possuem direito a crédito, ou seja, podem abater tais valores dos quais deverão pagar a Fazenda Pública.

Por conseguinte, deve-se lembrar que tais tributos, que são incidentes diretamente sobre as vendas, já estão inclusos no preço de venda, sendo então repassados ao consumidor. O ICMS poderá ser compensado no futuro. O valor pago a título de ICMS ao fornecedor pode se tornar um crédito fiscal, que pode ser compensado posteriormente. Dessa firma, neste caso, não deve ser incorporado ao custo. Bruni (2018) ressalta ainda que tais impostos devem ser vistos com cuidado, assim consoante ao exemplo do ICMS, temos o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), que não devem ser incorporados aos custos, mas sim registrados como valores a recuperar.

3 DISCUSSÕES E RESULTADOS

Para exemplificar como funciona a contabilidade de custos para formar preço e contribuir com a tomada de decisão, será usada uma empresa fictícia para fins científicos deste artigo. Nesse sentido, utilizar-se-á o caso hipotético da empresa HOTDOG AJU, uma microempresa que produz e vende cachorro-quente, situada na residência do proprietário e localizada no Bairro Farolândia (Aracaju SE), cuja estrutura de custos segue os parâmetros de custeio padrão relacionados nos quadros 1 e 2, a seguir:

Quadro 1 – Estrutura e classificação dos custos

Elemento de Custo	Classificação quanto ao nível de produção	Classificação quanto à alocação
Aluguel do imóvel	Fixo	Indireto
Gastos com funcionários + Encargos (mão de obra)	Fixo	Direto
Materiais (pão, salsicha, molhos e embalagens)	Variável	Direto
Água	Variável	Indireto
Energia	Variável	Indireto
Gás	Variável	Indireto

Fonte: Elaborado pelos Autores (2019).

Quadro 2 – Classificação das despesas

Elemento de Custo	Classificação quanto ao nível de produção
Honorários Contábeis	Fixo
Despesas com Vendas - mão de obra	Fixo
Despesas com Vendas - tributação	Variável

Fonte: Elaborado pelos Autores (2019).

Diante de tal estrutura, procede-se a mensuração do custo-padrão de produção para 100 unidades de cachorro-quente baseado no custeio por absorção, sabendo-se que para tal, o custeamento segue a proporção de produção abaixo.

Tabela 1 – Custos Variáveis para produção hipotética

Item de Custo	Quantidade Utilizada	Valor
Água Mineral	5 L	R\$ 2,00
Salsicha	100 unidades	R\$ 50,00
Extrato de tomate de 340 mL	4 pacotes	R\$ 11,60
Pão	100 unidades	R\$ 20,00
Embalagens	100 unidades	R\$ 4,00
Gás	1 hora	R\$ 1,54

Item de Custo	Quantidade Utilizada	Valor
Ketchup – 500 g	1 unidade	R\$ 5,50
Total dos Custos Variáveis	-	R\$ 94,64
Custo Variável Unitário	-	R\$ 0,95

Fonte: Elaborada pelos Autores (2019).

Os custos variáveis com manutenção e limpeza dos utensílios utilizados para produção solicitada, como panelas e ferramentas em geral, são de R\$ 2,50; levando-se em consideração que o metro cúbico da água custa R\$ 15,40 e o detergente contendo 500 mL a unidade custa em média R\$ 3,52; sendo R\$ 1,80 os gastos com 117 L ($1 \text{ m}^3 = 1\text{L}$) de água, em média, para 15 minutos de lavagem e R\$ 0,70 gastos com 100 ml de detergente. Com isso tem-se um custo variável unitário de R\$ 0,03; perfazendo um Custo Variável total com produção, limpeza e manutenção de R\$ 0,97.

Fora os 117 litros de água gastos com lavagens para nível de produção solicitada, a empresa utiliza em média 6.480 metros cúbicos ($1 \text{ m}^3 = 1000 \text{ L}$) de água por mês desempenhando outras funções como limpeza do estabelecimento, uso para higiene pessoal de funcionários e clientes, o que equivale a R\$ 99,80 na conta de água, pois o metro cúbico custa R\$ 15,40.

Quanto à energia, considerando que para pessoa jurídica o preço do KWH, na cidade de Aracaju/SE, custa R\$ 0,53072, e a empresa possui duas geladeiras de uma porta com capacidade de 280 L cada, que consomem cerca de 25,2 KWH por mês, somadas gastam R\$ 26,74 por mês, contando também com três lâmpadas fluorescentes que consomem cerca de 3,5 KWH cada, gastam R\$ 5,57 mensalmente em média, perfazendo um total de R\$ 32,31.

Já os gastos com mão de obra estão detalhados na Tabela 1 (e o detalhamento dos respectivos gastos e apuração do custo de mão de obra constam no Apêndice A), a seguir:

Tabela 2 – Gastos com Mão de Obra

Item de Custo	Valor
Salários	R\$ 1.996,00
Valor Total dos Encargos	R\$ 1.520,55
Total	R\$ 3.516,55
Valor da hora (considerando 220 horas/funcionário)	R\$ 7,99

Fonte: Elaborada pelos Autores (2019).

Com relação ao custo de mão de obra e os valores descritos na tabela acima, nota-se que a empresa possui dois funcionários, sendo um atendente e outro cozinheiro, ambos recebem salário-mínimo e todos os encargos e provisões foram feitos sobre o valor de R\$ 998,00 por funcionário, pois trabalham 8 horas diárias, 44 horas semanais e 220 horas mensais, sem a necessidade de horas extras. Por conseguinte, para simplificação dos cálculos realizados, fora admitido que os funcionários não fa-

zem horas extras, pois caso houvesse tal evento deveria ser apropriada uma estimativa mensal e o custo de mão de obra não seria mais considerado como um custo fixo.

Logo, considera-se, neste exemplo, que os gastos com mão de obra, água, energia e aluguel são elementos de custos que se comportam como fixos, quando analisados mensalmente, tem-se os seguintes custos fixos demonstrados na Tabela 3.

Tabela 2 – Custos Fixos

Item de Custo	Valor
Aluguel	R\$ 800,00
Custo do aluguel por hora (considerando 220 horas/mês e uma média de 8 horas/dia)	3,63
Água	R\$ 99,80
Custo da água por hora (considerando 220 horas/mês e uma média de 8 horas/dia)	R\$ 0,45
Energia	R\$ 32,31
Custo da energia por hora (considerando 220 horas/mês e uma média de 8 horas/dia)	R\$ 0,15
Custo por hora de Mão de Obra e Encargos	R\$ 7,99
Total dos Custos Fixos	R\$ 12,22
Custo Fixo Unitário (100 unidades)	R\$ 0,12

Fonte: Elaborada pelos Autores (2019).

Ao obter essas informações o gestor pode elaborar de maneira mais segura um preço de venda competitivo e rentável para a empresa. E, por consequência, apura-se que o custo total para o nível de produção solicitada é de R\$ 1,07; considerando-se a soma dos custos variáveis unitários (R\$ 0,95) com o custo fixo unitário (R\$ 0,12). Dessa forma, o preço de venda mínimo para esta situação seria este custo total de produção, mas sabe-se, também, que é necessário inserir-se no preço de venda uma margem de lucro e um percentual para cobertura dos tributos incidentes sobre as vendas.

Nessa situação, atribuindo-se um percentual para cobrir tais gastos de 60% (considerando os tributos e uma eventual margem de lucro), pode-se afirmar que o preço de venda para tal situação será determinado por:

$$\begin{aligned} \text{Preço de Venda} &= \text{Custo Total} / 100\% - 40\% \\ \text{Preço de Venda} &= 1,07 / 60\% \\ \text{Preço de Venda} &= \text{R\$ } 2,675 \end{aligned}$$

Com tais valores, é possível facilmente chegar à margem de contribuição unitária e, assim, achar o ponto de equilíbrio contábil da empresa, na situação ilustrada no exemplo. E então, o gestor terá uma informação segura e confiável do volume que necessita vender em média por dia, e assegurar um preço de venda aceitável com sua estrutura de custos e praticável aos olhos da concorrência.

4 CONCLUSÕES

Diante do que fora exposto, o presente trabalho demonstra que é viável para uma pequena empresa contratar os serviços de um profissional da contabilidade de custos para conseguir destrinchar de forma mais detalhada, todos os custos e despesas intrínsecos que, nem sempre, um gestor consegue observar e, à vista disso, tal profissional, além de demonstrar quais são os custos e despesas, consegue expor de maneira simplificada quais custos são essenciais e ou ligados à produção, sejam fixos, variáveis, diretos ou indiretos.

Por meio destas informações o gestor pode aumentar sua rentabilidade e tomar decisões mais confiáveis e prudentes, obtendo, assim, uma vantagem competitiva em relação aos demais concorrentes, pois conseguirá precificar seus produtos de forma a não obter prejuízo. Caso contrário, não tendo conhecimento da estrutura de custos de seu negócio, a implantação de um preço de venda competitivo se torna uma tarefa mais árdua.

Dessarte, com um mercado cada vez mais competitivo, todo diferencial é visto como vantagem seja na utilização de determinada matéria-prima, preço de venda, seja nas decisões gerenciais que possam impactar diretamente ou indiretamente no produto ou na prestação de serviços, todos esses quesitos são auxiliados diretamente pela contabilidade de custos. Afinal é com esta ferramenta que o gestor terá dados concretos para subsidiar a tomada de decisões, tendo em vista que os preços dos produtos e serviços podem alterar devido a inúmeros fatores desde a inflação, a decisões nacionais e ou de outros países. Desse modo, o profissional de custos proporcionará um grande salto competitivo em relação aos concorrentes.

REFERÊNCIAS

- BRUNI, Adriano Leal. **A administração de custos, preços e lucros**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- SOUZA, Diego Silva. **Custos e formação de preços**. Aracaju, SE: EDUNIT, 2019. 192 p.

Data do recebimento: 30 de agosto de 2022

Data da avaliação: 12 de setembro de 2022

Data de aceite: 12 de setembro de 2022

1 Graduado em Ciências Contábeis, Universidade Tiradentes – UNIT. E-mail: rafael.ramos@souunit.com.br

2 Mestre em Ciências Ambientais – UFS; Doutorando em Ciências da Propriedade Intelectual – UFS; Especialista *latu sensu* em: Gestão Fiscal e Planejamento Tributário, em Gestão de Recursos Hídricos e Meio Ambiente e em Matemática Financeira e Estatística; Licenciado em Matemática; Bacharel em Engenharia Civil e em Ciências Contábeis; Professor da Universidade Tiradentes – UNIT. E-mail: souza_ds@outlook.com.br

3 Mestra em Administração pela Universidade Federal de Sergipe – UFS; Especialista em Gestão Fiscal e Planejamento Tributário pela Faculdade de Negócios de Sergipe – FANESE e em Docência e Tutoria em Educação a Distância pela Universidade Tiradentes – UNIT; Bacharel em Ciências Contábeis, Universidade Tiradentes – UNIT; Professora da Universidade Tiradentes – UNIT. E-mail: karlinhayellow@yahoo.com.br