



**SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR AMADEUS-SESA  
FACULDADE AMADEUS – FAMA  
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**



**FLÁVIO SANTOS DE OLIVEIRA**

**FORMAÇÃO DE PREÇO: CUSTEIO VARIÁVEL OU CUSTEIO POR ABSORÇÃO  
EM UMA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE SERGIPE**

**Aracaju**

**2018.2**

**FLÁVIO SANTOS DE OLIVEIRA**

**FORMAÇÃO DE PREÇO: CUSTEIO VARIÁVEL OU CUSTEIO POR ABSORÇÃO  
EM UMA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE SERGIPE**

Trabalho de conclusão de curso apresentado em cumprimento às exigências do curso de Ciências Contábeis da Sociedade de Ensino Superior Amadeus como requisito para a obtenção de diploma de graduação. Orientadora Prof.<sup>a</sup>. MSc. Cristiane Feitoza Dantas

**Aracaju  
2018.2**

O48f OLIVEIRA, Flávio Santos de  
Formação de preço : custeio variável ou custeio por  
absorção em uma prestadora de serviços de Sergipe / Flávio  
Santos de Oliveira. – Aracaju, 2018.

30f.

Orientador: Prof.<sup>a</sup> Msc. Cristiane Feitoza Dantas.  
TCC (como requisito para obtenção do grau de bacharel em  
Ciências Contábeis.) – Faculdade Fama, 2018.

1. Contabilidade 2. Custeio variável – custeio por absorção  
3. Preço I – DANTAS, Cristiane Feitoza (orient.) II - Título

CDU: 657 (043.2)



**SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR AMADEUS  
FACULDADE AMADEUS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ATA Nº 03/2018-2

No dia 12 de novembro de 2018, às 19:30h, no Auditório I da Faculdade Amadeus, o(a) aluno(a) Flávio Santos de Oliveira apresentou o trabalho de conclusão de curso intitulado Formação de preço: custeio variável ou custeio por absorção em uma prestadora de serviços de Sergipe, como um dos pré-requisitos para a obtenção do título de bacharel em ciências contábeis e procedeu a defesa oral do mesmo. Em reunião, a banca avaliou a pesquisa elaborada, bem como sua apresentação e questionamentos feitos, atribuindo nota 10,0 (dez), considerando assim o(a) referido(a) discente como aprovado, desde que promova as correções e as alterações ponderadas pela banca e indicadas no trabalho e apontamentos e entregue a versão final do trabalho em meio digital (CD) e em encadernação em capa dura, segundo o modelo padrão da instituição, o qual ficará na biblioteca para consulta pública. Sem mais, para o momento, eu Cristiane Feitoza Dantas, orientadora e secretária da presente banca, lavro e assino juntamente com os demais participantes e o(a) aluno(a), a presente ata.

Aracaju/SE, 12 de novembro de 2018.

*Cristiane Feitoza Dantas*

Profª. Ma. Cristiane Feitoza Dantas  
Orientadora do Curso de Ciências Contábeis

*Rosy Cleide Santos*

Profª. Esp. Rosy Cleide Santos  
Examinador

*Elaine Oliveira Praes*

Profª. Ma. Elaine Oliveira Praes  
Coordenadora do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Amadeus

*Flávio Santos de Oliveira*

Flávio Santos de Oliveira  
Discente

**FAMA - FACULDADE AMADEUS**

Rua Estância nº 937, Centro, CEP. 49010-180 - Fone (79) 2105-2050 - Aracaju/SE  
www.faculdadeamadeus.com.br - Email: secretaria@faculdadeamadeus.com.br

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus por ter me dado saúde e força para superar todas adversidades nessa caminhada e permitiu que tudo isso acontecesse.

Agradeço a todos meus familiares em especial meus pais Claudinede e José Antônio, que sempre estiveram ao meu lado e sempre me incentivaram a nunca desistir. A minha irmã Taina que sempre acreditou no meu sonho. A minha esposa Mariane que foi uma grande parceira todos esses anos e compreendeu toda minha dedicação com muita paciência e amor.

Aos professores por toda orientação, apoio e confiança e toda dedicação, em especial ao professor Joao Vasconcelos por toda atenção e ensinamentos que vão além da vida acadêmica.

A orientadora Cristiane Feitoza Dantas por me orientar nessa monografia e me dar todo apoio e atenção.

Por fim agradecer a todos meus amigos que de forma direta ou indireta contribuíram para que eu alcançasse meu sonho.

## RESUMO

A formação de preço é sem dúvidas uma das tarefas mais difícil para qualquer empresa, seja qual for seu ramo de atividade, uma boa definição de preço trará uma maior competitividade no mercado atual e conseqüentemente aumentará os lucros. Um preço bem definido baseado nos custos e despesas da entidade fará com que a empresa tenha um planejamento melhor para aumentar ou diminuir seus gastos e qual item produzir mais e qual diminuir ou até deixar de produzir. O presente trabalho visa identificar o melhor tipo de custeio dentre o custeio variável e absorção, utilizado em uma prestadora de serviço em Sergipe para formação do preço de venda. A pesquisa classifica-se como descritiva, e quanto aos meios, como documental e bibliográfica. Os resultados mostram que determinar os preços baseando-se somente no mercado não é uma boa escolha pois cada empresa tem custos e seguimentos diferentes, o mais indicado é quer-se tenha uma ferramenta contábil auxiliando nas tomadas de decisões.

**Palavras-chave:** Preço; Custeio Variável; Custeio por Absorção.

## **ABSTRACT**

Pricing is undoubtedly one of the most difficult tasks for any business, regardless of industry, a good price setting will bring greater competitiveness in the current market and consequently increase profits. A well defined price based on the entity's costs and expenses will allow the company to have better planning to increase or decrease its expenses and which item to produce more and which will decrease or even cease to produce. The purpose of this paper is to identify the best type of costing between variable costing and absorption, used in a service provider in Sergipe for the formation of the sale price. The research is classified as descriptive, and as to the means, as documentary and bibliographical. The results show that pricing based on the market alone is not a good choice because each company has different costs and follow-ups, it is best to have an accounting tool that helps decision making.

Keywords: Price; Variable Costing; Absorption Costing

## LISTA DE ABREVIATURAS

ABC: Custeio Baseado em Atividade (Activity Based Costing)

CF: Custo Fixo

COFINS: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CST: Custo Total do Serviços

CV: Custo Variável

DF: Despesas Fixas

DV: Despesas Variáveis

ICMS: Imposto sobre Circulação de Mercadoria e prestação de Serviço

INSS: Instituto Nacional do Seguro Social

ISS: Imposto Sobre Serviços Prestados

MC: Margem de Contribuição

MD: Mão de Obra Direta

PEC: Ponto de Equilíbrio Contábil

PIS: Programa de Integração Social

PS: Preço do Serviço

RKW: (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit)

**LISTA DE QUADROS**

Quadro 01 – Custos Fixos.....	25
Quadro 02- Despesas Fixas .....	26
Quadro 03 – Custos e Despesas Variáveis.....	26
Quadro 04 – Impostos .....	26

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>3</b>
2.1 Contabilidade.....	3
2.2 Contabilidade de custos.....	4
2.3 Conceitos de custos e suas terminologias .....	5
2.3.1 Definição de custos .....	5
2.3.2 Gastos .....	5
2.3.3 Despesas.....	6
2.3.4 Investimento .....	6
2.3.5 Perda.....	7
2.3.6 Desembolso .....	8
2.4 Classificações dos custos .....	8
2.4.1 Custos fixos.....	9
2.4.2 Custos variáveis.....	9
2.4.3 Custos Indiretos de Fabricação.....	10
2.5 Tipos de custeio .....	10
2.5.1 Custeio baseado em atividade (ABC) .....	10
2.5.2 Custeio RKW.....	11
2.5.3 Custeio Variável .....	12
2.5.4 Custeio por Absorção.....	13
2.6 Princípios da contabilidade de custos.....	14
2.6.1 Princípio da realização da receita .....	14
2.6.2 Princípio da competência ou da confrontação entre despesas e receitas.....	15
2.6.3 Conservadorismo ou prudência .....	15
2.7 Preço.....	16
2.7.1 Formação de preço .....	16
2.7.1 Tributos na formação do preço .....	17
2.7.2 Margem de contribuição.....	17

<b>2.7.3 Ponto de Equilíbrio .....</b>	<b>18</b>
<b>2.7.4 Margem de segurança .....</b>	<b>19</b>
<b>2.7.5 Mark-up.....</b>	<b>20</b>
<b>3 METODOLOGIA .....</b>	<b>23</b>
<b>4 DISCUSSÃO DE DADOS .....</b>	<b>25</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>30</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>31</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A contabilidade de custos veio a existir no século XVIII, com a revolução industrial, antes dessa revolução as empresas eram somente comerciais, ou seja, compravam e revendiam produtos. A única preocupação, para chegar ao preço de custo dos produtos, era com uma simples fórmula, estoque inicial mais compras, menos estoque final, dessa maneira tinha-se o CMV (custo da mercadoria vendida), e aplicando uma porcentagem sobre o CMV chegava-se a um preço de venda. (CREPALDI, 2004)

Na revolução industrial não se conseguia chegar tão facilmente ao preço de custo do produto, ou serviço prestado, com a implantação das máquinas houve a necessidade de incorporar outros custos aos produtos.

Diante disso, a contabilidade de custo traz vários tipos de custeio para ajudar na formação do preço, são eles: ABC (Activity Based Costing – custeio baseado em atividades), custeio variável, custeio por departamentalização e o custeio por absorção. O custeio variável e o custeio por absorção serão os mais aprofundados no decorrer desta pesquisa, pelo simples fato de que a utilização de apenas um método não mostra toda informação necessária para formação de preço e tomada de decisão dos seus administradores (MARTINS, 2010).

O problema desta pesquisa é: Como identificar o melhor tipo de custeio utilizado em uma empresa prestadora de serviços em Sergipe? Nesse contexto serão apresentadas várias ferramentas disponíveis, para que com a alta competitividade do mercado a empresa venha a oferecer um preço mais justo e competitivo, e não venha tomar prejuízo.

O objetivo geral desta pesquisa é: identificar o melhor tipo de custeio dentre o custeio variável e absorção, utilizado em uma prestadora de serviço em Sergipe para formação do preço de venda. Para atender o objetivo geral, foram definidos os seguintes objetivos específicos: discorrer sobre os conceitos e aplicação do custeio Variável e Absorção; comparar a utilização do custeio variável e o de absorção em uma prestadora de serviços; apresentar os métodos de custeio usando as demonstrações contábeis e ferramentas gerencias e formular o preço de venda.

Qualquer comerciante preocupa-se com os futuros lucros, mas, não está informado o suficiente para utilizar das ferramentas contábeis disponíveis para

autoatendimento. Desta forma, o contador procura trabalhar com dois tipos de custeio, um para o fisco e outro para tomada de decisão.

Diante da crise vivenciada no Brasil nos últimos anos, esse trabalho irá mostrar como uma empresa de qualquer ramo pode melhorar seus preços e tornar-se bem mais competitiva no mercado atual.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo será apresentada a fundamentação teórica que orienta este estudo, serão abordados tópicos como o surgimento da contabilidade, sua importância nas entidades e como é formulada a formação de preços, utilizando o custeio variável e o custeio por absorção.

### 2.1 Contabilidade

Usava-se a contabilidade bem antes de Cristo para o controle do rebanho e das plantações, de uma maneira bem rudimentar, uns dos primeiros registros encontrados eram feitos em argila retangulares ou ovais. Para Crepaldi (2004, p. 19), a contabilidade “é uma das ciências mais antigas do mundo. Existem diversos registros de que as civilizações já possuíam um esboço de técnicas contábeis”, com essas técnicas a contabilidade ajudou no controle dos bens, dando auxílio aos comerciantes nos séculos passados que comercializavam por meio de trocas de mercadorias. Peleias, et al. (2004 apud SCHMIDT, 2000, p.12) descreve que:

[...]dentro de um aspecto arqueológico, a Contabilidade manifestou-se há quase dez séculos, portanto, muito antes do próprio homem ter desenvolvido o espírito de civilidade. Assim como o homem progrediu, a Contabilidade, como uma ferramenta indispensável para o progresso da humanidade, perseguiu esse progresso. A epítome do enredo evolutivo da Contabilidade leva ao desfecho de que, assim como qualquer ramo do conhecimento intimamente relacionado com o contexto social, a História do Pensamento Contábil (HPC) é produto do meio social em que o usuário está inserido, tanto em termos de espaço como em termos de tempo.

Uma grande revolução na ciência contábil foi com Luca Pacioli, com o método das partidas dobradas, que para cada crédito tem um débito de igual valor. Diante disso, é possível destacar importantes obras do Frei Luca Pacioli, como a Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita, em uma dessas obras é mencionado o método de Veneza (CREPALDI, 2004).

Segundo Peleias e Bacci (2004, p.40), a contabilidade veio auxiliar na evolução da economia. Em consequência disso, ela se modela conforme a evolução da civilização, não importando a região ou época que isso aconteça, a prova de que a

ciência contábil sempre está em evolução, é que até hoje ela é uma ferramenta indispensável para a economia.

## **2.2 Contabilidade de custos**

A contabilidade de custos surgiu no século XVIII, com a revolução industrial, antes desse século os bens eram somente comercializados sem qualquer beneficiamento ou mudança na matéria prima. Segundo Martins (2010, p. 19), “até a revolução industrial (século XVIII), quase só existia a contabilidade financeira (ou Geral) que foi desenvolvida na era mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais”.

Os bens comercializados no século XVII eram produzidos por grupos de pessoas, na maioria familiares, então não se produzia, apenas revendiam bens prontos, para Martins (2003 p.14), “Os bens eram quase todos produzidos por pessoas ou grupos de pessoas que poucas vezes constituíam entidades jurídicas. As empresas propriamente ditas viviam basicamente do comércio, e não da fabricação (fora, é lógico, as financeiras)”.

Com incremento das máquinas, a contabilidade de custos ganhou bastante força, fornecendo informações úteis a seus administradores. Crepaldi (2004) relata que, no início, a grande função da contabilidade de custos era avaliar os estoques e apurar o resultado, com o passar do tempo apareceram duas funções de suma importância na contabilidade gerencial, que foi o uso dos dados para o controle e para tomada de decisões.

Dentro da contabilidade de custos existe a contabilidade financeira e a gerencial, que ainda nos tempos de hoje há muitas dúvidas na diferença da contabilidade de custos, financeira e geral. Para Crepaldi (2004), a contabilidade financeira é a elaboração de dados para os usuários externos à entidade, como por exemplo bancos e órgãos governamentais, já para Martins (2010 p. 23) “a contabilidade de custos nasceu da contabilidade financeira, quando da necessidade de avaliar estoques na indústria”.

Na contabilidade gerencial, Crepaldi (2004 p.20) afirma que “é o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em funções gerenciais”. Já Martins (2010 p.21) diz que “com o conseqüente aumento da distância entre administrador e ativos e pessoas

administradas, passou a contabilidade de custos a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão, a gerencial”. A contabilidade gerencial está mais voltada para a organização dos dados com maior detalhamento sem se preocupar tanto com as normas, mas é claro sempre as respeitando.

## **2.3 Conceitos de custos e suas terminologias**

Serão apresentados suas definições, classificações e sua alocação, o seu comportamento, e quando classificar como despesa, custo, gasto e investimento.

### **2.3.1 Definição de custos**

Custo é o gasto para produzir ou prestar determinado serviço, Martins (2003) relata que o custo também é um gasto, só que para ser considerado como custo ele precisa estar vinculado diretamente a produção do bem ou serviço, como exemplo de custo está a matéria prima utilizada, a energia do setor de produção. Para Souza (2011, p. 13) “ao longo do tempo, os custos têm sido definidos como valor de todos os bens e serviços consumidos na produção de outros bens e serviços.” Para qualquer valor desembolsado pela empresa ser considerado como custo, esse valor tem que estar diretamente associado a produção do bem ou serviço.

No conceito de Horngren, Foster e Datar (2000), custo é um sacrifício em que a entidade tende abrir mão para que se chegue a um determinado produto ou prestação de serviço. Por muitas pessoas o custo é considerado valores monetários que precisam ser pagos para obtenção do produto ou serviços, mas, nem sempre o recurso pago é um custo, ele pode ser despesa, gasto ou investimento.

### **2.3.2 Gastos**

O gasto é considerado toda saída de dinheiro da empresa, não importando se é para compra de matérias primas, imobilizado, pagamento de salários dos empregados. Em trabalho de cunho histórico, Martins (2003, p. 17) retrata que:

Conceito extremamente amplo e que se aplica a todos os bens e serviços adquiridos; assim, temos gastos com a compra de matérias-primas, gastos com mão-de-obra, tanto na produção como na

distribuição, Gastos com honorários da diretoria, Gastos na compra de um imobilizado etc.

Para Bruni (2008, p. 23), “consiste no sacrifício financeiro que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer”. Em resumo o gasto vai ser classificado em última instância como custo ou despesa, vai depender para qual situação ele foi desembolsado, se for para produção do bem ou serviço é custo, se for para materiais de escritório é despesa.

### **2.3.3 Despesas**

Despesa é o desembolso financeiro que não está ligado diretamente a produção do bem ou serviço, para considerar um gasto como despesa espera-se um surgimento de uma receita. Martins (2003, p. 17) cita que “a comissão paga ao vendedor, é um gasto que passa ser uma despesa. As despesas são itens que reduzem o Patrimônio Líquido e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas”. Bruni (2008) relata que a despesa está relacionada direta ou indiretamente ao bem ou serviços para a obtenção de receitas, não podendo associar a produção do bem ou serviço, porque passaria a ser custo e não despesa.

### **2.3.4 Investimento**

Investimento é o sacrifício financeiro desembolsado pela entidade na aquisição de bens ou serviços, que não deixa de ser gasto, mas que vai ficar no ativo da empresa para ser baixado ou amortizado com a sua venda, consumo ou desaparecimento, são chamados de investimento, como por exemplo a matéria prima que vai para o estoque, a máquina que foi adquirida para a transformação dos bens, as ações compradas de outra entidade. Os investimentos podem ser classificados como circulante ou não circulante, depende o que motivou a sociedade adquirir aquele bem (MARTINS, 2010).

O investimento vem a ser mais voltado para o beneficiamento da própria entidade, esse beneficiamento pode ser no aumento da receita, na melhoria de máquinas e equipamentos ou na compra de ferramentas, o investimento sempre



Dutra (2010, p.18) reafirma que a perda se trata de:

Um gasto involuntário e anormal que ocorre sem intenção de obtenção de receita. Portanto, o gasto normal de matéria-prima excedente no processo produtivo, embora não integre o produto final, é um custo, pois se trata de esforço empreendido com o objetivo de alcançar receitas, ao passo que a matéria-prima e outros itens perdidos por acidente tais como inundações, incêndios etc. se constitui em perda e não em custo.

Bruni (2008) descreve que são serviços consumidos de forma anormal, um gasto não intencional decorrente de fatores externos a entidade. Se a perda não foi diretamente na produção do bem ou serviço, ela deve ser lançada no resultado do período como despesa, mas, se foi na área de produção deverá ser lançada como custo do período.

### **2.3.6 Desembolso**

Desembolso é caracterizado como a saída de dinheiro para a obtenção de um bem ou serviço. Para Baldacini (2014 Apud Bruni, 2004 p.26):

Consistem no pagamento do bem ou serviço, independentemente de quando o produto ou serviço foi ou será consumido. É importante ressaltar que a contabilidade registra os fatos de acordo com o princípio da competência. Por competência entende-se que o registro de receitas e despesas deve ser feito de acordo com a real ocorrência, independentemente de sua realização ou quitação.

Martins (2010, p. 25) relata que “é pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto defasada ou não do momento do gasto.”

O desembolso a princípio pode confundir quem é leigo na área de finanças, o desembolso deve ser tratado sob o regime de caixa, ou seja, quando de fato, houver a saída de recursos do caixa da empresa para pagamento de parte ou total do bem adquirido, elaborado, ou comercializado, desembolsar significa pagar, quitar tirar do bolso. Acontece quando há a aquisição de um bem ou serviço (BRUNI, 2008).

### **2.4 Classificações dos custos**

Para quem não tem contato com a contabilidade pode achar que tudo é custo, mas não é, os custos se dividem em custos fixos, custos variáveis, custos diretos e custos indireto e são alocados em grupos diferentes (BRUNI, 2008).

### 2.4.1 Custos fixos

Os custos fixos são aqueles que não variam se a produção aumentar ou diminuir, eles são fixos, produzindo a empresa uma ou cem unidades. “É importante destacar que a natureza de custos fixos ou variáveis está associada aos volumes produzidos e não ao tempo” (BRUNI 2008, p. 30).

Martins (2010, p. 50) afirma o contrário “É de grande importância notar que a classificação em fixo ou variável leva em consideração a unidade de tempo, o valor total de custos com um item nessa unidade de tempo e o valor de atividade”.

No ponto de vista de Leone (2000, p. 55) “Custos (ou despesas) fixos, são custos (ou despesas) que não variam com a variabilidade da atividade escolhida. Isto é, o valor total dos custos permanece praticamente igual mesmo que a base de volume selecionada como referencial varie”. Como exemplos de custos fixos podem ser citados a depreciação de uma máquina pelo método linear, aluguel do imóvel desde que seja para produção do bem, impostos periódicos, energia elétrica para iluminação da área de produção etc.

### 2.4.2 Custos variáveis

O custo variável está muito ligado a produção do bem, quanto mais material for utilizado para produzi-lo maior será seu custo variável, o custo variável como seu próprio nome já diz, varia conforme a produção. Bruni (2008, p. 30) relata que “seu valor total altera-se diretamente em função das atividades da empresa, quanto maior a produção, maiores serão os custos variáveis.

Para Martins (2010), alguns produtos têm características exclusivas que fazem com que eles sejam tratados como variáveis, a exemplos desses, pode-se citar a mão-de-obra direta, matéria prima, depreciação das máquinas de produção, salários do supervisor da produção, são gastos que estão ligados diretamente ao produto, e de fácil alocação aos mesmos.

Do ponto de vista de Dutra (2010), existem três tipos de custos variáveis, conhecidos como constante, progressivo e regressivo. O custo variável constante é o que ocorre na mesma proporção do volume de produção, o custo progressivo vai aumentando conforme a proporção de aumento da atividade até que se chegue a um

nível ideal definido, já o regressivo é proporcionalmente menor à medida que aumenta a produção, quanto mais produzir o custo variável total diminuirá.

### **2.4.3 Custos Indiretos de Fabricação**

O custo indireto de fabricação não pode ser alocado diretamente ao produto, para esse tipo de custeio é necessário algum tipo de rateio, e esse tipo de rateio fica muito subjetivo ao administrador, que se escolher de forma equivocada pode influenciar de forma negativa na formação do preço (MARTINS 2010).

Todos os custos indiretos só podem ser apropriados, por sua própria definição, de forma indireta aos produtos, isto é mediante estimativas, critérios de rateio, previsão de comportamento etc. Todas essas formas de distribuições contêm, em menor ou maior grau certo subjetivismo. [...] (MARTINS 2010, p.79).

Já Crepaldi (2006, p.97) discorre que “para efetuar o rateio dos CIF que são indiretos aos departamentos e dos que representam custos comuns a todos eles, cada empresa deve estudar sua situação específica para escolher os critérios adequados.” Cada caso tem sua particularidade e cada empresa tem um ramo de atividade diferente, por isso não existe um critério de rateio específico.

## **2.5 Tipos de custeio**

São muitos os tipos de custeios disponíveis no mercado, custeio por absorção, custeio variável, custeio por departamentalização, custeio ABC entre outros, os custeios são divididos em tradicionais e contemporâneo, sendo o custeio por absorção e o custeio variável tradicionais, o primeiro voltado para o fisco, e o segundo para tomada de decisões. O custeio baseado em atividades é considerado contemporâneo por dá uma resposta mais rápida e precisa sobre os custos, mas, a empresa tem que buscar o que melhor se relaciona com sua atividade (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

### **2.5.1 Custeio baseado em atividade (ABC)**

Segundo Crepaldi (2004), o custeio baseado em atividades (ABC) foi criado pelo enfoque dado ao estudo de um método mais crítico, sem o uso de arbitramentos

aleatórios, e que tivesse mais eficácia e rapidez para a tomada de decisão, com esses recursos o custeio baseado em atividades tomou grande repercussão pelo mundo. O custeio ABC surgiu nos Estados Unidos em meados da década de 80 e foi desenvolvido por basicamente dois autores, Devlin Cooper e Kaplan, procurando reduzir as alterações provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

Crepaldi (2006, p. 222) relata que:

[...] trata-se de uma das mais poderosas estratégias empresariais dos últimos anos, através da qual as companhias cortam desperdícios, melhoram serviços, avaliam iniciativas de qualidade, impulsionam para o melhoramento contínuo e calculam, com adequada precisão, os custos dos produtos.

Considerado por muitos autores como um método de difícil colocação na entidade, e por outros como uma grande solução para os problemas de rateio, esse método inicia-se do princípio de que não são os bens ou serviços que consomem os custos, mas, sim os custos que são consumidos pelas atividades e estas por sua vez, são consumidas pelos bens ou serviços (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

Bornia (2012, p.112) apud Abbas, Gonçalves, Leoncine (2012) relatam que “o custeio baseado em atividades pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos usam tais atividades, absorvendo seus custos.” Dividindo assim a empresa por atividades para depois calcular qual foi o custo de cada atividade usada na produção do bem ou serviço.

No conceito de Dutra (2010, p. 249), o ABC veio para melhorar a qualidade e a precisão da informação contábil “principalmente com relação a produtividade da força de trabalho e à definição do *mix* ideal de produção. Esse método atribuiu aos objetos de custeio – produtos, serviços e clientes todos os custos e despesas” de maneira que não fosse usada subjetividade da administração para a alocação de cada tipo de custo.

### **2.5.2 Custeio RKW**

RKW ou método das sessões homogêneas vem do princípio do custeio por absorção que absorve todos os custos e despesas, tanto fixas quanto variáveis e aloca aos produtos, teve sua origem na Alemanha no início do século XX, encontrando-se

com várias denominações como método de custeio por centro de custos, método das sessões homogêneas e método do custo pleno.

O RKW também conhecido como método das sessões homogêneas, tem como principal foco a divisão da entidade em centro de custos, esses custos são introduzidos aos centros por meio de bases de distribuição, em seguida os valores encontrados são repassados aos bens e serviços por unidade de trabalho. Esses centros de custos são determinados levando-se em conta: o organograma da empresa, cada setor da empresa pode ser considerado um centro de custos (BORNIA, 2010 apud ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

Para Crepaldi (2004, p. 250), o custeio RKW é muito parecido com o custeio integral, “o método de custeio integral é um sinônimo do método de custeio pleno. A propósito, muitos autores de contabilidade de custos confundem o método custeio pleno com o método de custeio por absorção,” porque? um como o outro absorve todas os custos fixos e variáveis e todas as despesas inclusive as despesas financeiras.

### 2.5.3 Custeio Variável

Custeio variável (também conhecido como custeio direto) é um método de custeio em que só considera como custo aquele que varia, alocando os custos e despesas fixas diretamente na demonstração do resultado.” É um tipo de custeamento que consiste em considerar como *custo de produção do período* apenas os custos variáveis incorridos.” Dessa maneira o custo do bem vendido e os estoques finais dos produtos em processo só receberam os custos variáveis (CREPALDI 2004, P. 117).

Em relação ao nome custeio direto, Dutra (2010, p.244) afirma que:

Com o comportamento dos processos de elaboração de bens e serviços o comportamento dos custos diretos deixou de ser exclusivamente variável e o dos indiretos de ser fixo, tornando inadequado o título original. Assim, deve ser entendido que o custeio direto seria mais bem intitulado por custeio variável, uma vez que envolve todos, os custeios variáveis. [...]

Para Megliorini (2012 apud Abbas; Gonçalves; Leoncine, 2012), enquanto o custeio por absorção está preparado para atender a legislação, alocando todos os custos fixos aos produtos, o custeio variável vai ao contrário disso. O custeio variável está mais voltado para à administração da entidade, levando aos produtos somente

aqueles custos que variam de acordo com a produção, esses custos irão compor os custos do bem ou serviços prestados.

Segundo Leone (2010, p. 320), o método de custeio variável vem da ideia de que os custos e despesas devem ser embutidos aos produtos. “O critério do custeio variável fundamenta-se na ideia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitadas aos produtos em processo e acabados)”. Somente o que for identificado como custo ou despesa fixa é que deve ir para a conta de resultado do período.

Bruni (2008, p.163), afirma que os custos fixos e despesas fixas tem que ir direto para a conta de resultado, uma vez que “no método do custeio variável, apenas gastos variáveis são considerados no processo de formação dos custos dos produtos individuais. Custos e despesas indiretas são lançados de forma global contra os resultados,” evitando o arbitramento de distribuição dos custos fixos com os critérios de rateio que são criticados por muitos autores, por deixar determinados produtos ou serviços mais caros que outros.

#### **2.5.4 Custeio por Absorção**

O custeio por absorção (também conhecido por custeio pleno ou custeio integral), foi derivado do custeio RKW criado no século XX na Alemanha e ganhou esse nome, custeio por absorção, por que absorve todos os custos fixos, variáveis, diretos ou indiretos, o custeio por absorção é de fundamental importância para empresas, por só ele ser aceito pelo imposto de renda (CREPALDI, 2004).

Segundo Dutra (2010), o método do custeio por absorção também atende os princípios contábeis, alocando as despesas de forma direta na conta de resultado e o que for custo será atribuído ao produto ou serviço fazendo com que esses custos sejam ativados no estoque até que efetue a venda dos produtos. Sendo contabilmente, o mais utilizado por atender todos princípios contábeis que lhe cabem e atendendo a legislação do imposto de renda em vigor atualmente, o custeio por absorção é de suma importância para as entidades.

Para Santos (2009 apud Abbas; Gonçalves; Leoncine, 2012, p.147), o método de custeio por absorção é muito básico para uma boa avaliação dos estoques pela contabilidade societária para levantamento do balanço patrimonial, por não agregar os custo e despesas na composição do produto ou serviço prestado, as despesas

“são lançadas diretamente no resultado, enquanto que os custos, tanto diretos quanto indiretos, são apropriados a todos os bens e serviços.”

Souza (2011, p. 59) relata sobre a classificação dos custos diretos e indiretos:

No Custeio por Absorção, a classificação dos custos em diretos e indiretos decorre do pensamento taylorista segundo o qual praticamente tudo pode ser mensurado e controlado. Nesse caso, admite-se que todos os recursos consumidos, direta ou indiretamente, no processo de produção de um bem ou serviço integram o custo do produto. No caso da empresa fabricar mais de um produto, os custos indiretos chegam ao produto por meio de rateios.

No conceito de Souza (2011), o custeio por absorção consegue alocar todos os custos de fabricação ao produto, mas há um ponto negativo nessa alocação dos custos. O rateio traz essa negatividade por ser muito subjetivo a escolha do melhor critério para ratear os custos, se a empresa só produz um tipo de produto não se faz necessário o rateio, mas ao passar produzir mais de um será necessário ratear os custos indiretos.

## **2.6 Princípios da contabilidade de custos**

Os princípios contábeis não são leis, mas normas a ser seguidas para que as informações prestadas possam ter um padrão e uma confiabilidade maior. Podendo ser aperfeiçoado com o passar do tempo, para trazer mais clareza e fidedignidade a informação, para o usuário interno e externo a entidade (COSTA; OLIVEIRA; PEREZ JR., 2001).

### **2.6.1 Princípio da realização da receita**

Para que a receita seja realizada é fundamental que tenha uma transferência do bem ou serviço para terceiros. Normalmente só é reconhecido o resultado obtido com suas atividades após a realização da receita. “Este princípio é o responsável por uma grande diferença entre os conceitos de lucro na economia e na contabilidade.” Na contabilidade a receita só será reconhecida futuramente, as despesas também seguem esse mesmo conceito, os gastos de produção serão acumulados nos estoques, e só posteriormente que serão alocados como despesas na conta de resultado (MARTINS, 2010 p.32).

Para Bruni (2008, p.21), o princípio da realização deve seguir o mesmo conceito da competência, em que “a receita é reconhecida apenas quando realizada – momento em que há a troca de mercadoria, bens ou serviços, por elementos do ativo”. E não só reconhecer a receita quando houver o recebimento da venda ou serviços prestados.

### **2.6.2 Princípio da competência ou da confrontação entre despesas e receitas**

É necessário que as despesas estejam separadas em grupos, despesas relativas a área de produção e as despesas da área administrativas. Essa segregação é de suma importância para a contabilidade de custos. Após essa segregação as despesas são reconhecidas pela competência em que ocorreram ou confrontando-as com as receitas já reconhecidas (MATINS, 2010).

Para Ludícibus (2010, p.291), “a compra de fatores utilizados no esforço de produzir receita antecede à própria receita, os esforços da produção para gerar receitas e seus gastos devem ficar acumulados nos estoques até a realização da receita”. Assim os gastos relacionados com os produtos ficam junto ao produto no estoque, quando realizada a venda do produto esses gastos vão diretamente para despesa do período em que ocorrer a venda, por isso o princípio da competência.

### **2.6.3 Conservadorismo ou prudência**

O princípio do conservadorismo ou prudências estabelece uma regra que ajuda o contador na tomada de decisão entre dois preços, não permitindo que os estoques sejam subavaliados e as despesas e os passivos sejam reduzidos, no caso de dúvida entre dois valores confiáveis usa-se o menor para ativo e o maior para o passivo, ou seja, na existências de “dúvidas, sobre contabilizar um item como parte de patrimônio líquido ou dívidas, deve ser adotado a alternativa mais conservadora” (MARTINS, 2010 p.36).

Adotando esse princípio, evita uma subjetividade sobre o patrimônio líquido, tendo como preocupação escolher a alternativa que não traga informações distorcidas sobre o lucro. O uso do princípio conservadorismo não pode ser tratado como algo sem relevância e sim tratado como algo de suma importância, já que se não for

respeitado poderá causar perda de controle e influenciará diretamente no resultado do exercício (BRUNI, 2008; IUDÍCIBUS, 2010)

## **2.7 Preço**

Para Peter (2000 apud Garcia 2018), preço é a quantidade transferida de dinheiro bem ou serviço que deve ser recebida do cliente para adquirir o produto ou o serviço a ser prestado. Diversas entidades apresentam bem os seus produtos, mas, elevam demais o preço. Segundo Casas (2007, p.104, apud Garcia 2018), “os preços são determinantes para cobrir custos operacionais e também proporcionar lucro, além de afetar expectativas de clientes” e essas expectativas sobre os produtos podem ser negativas ou positivas.

### **2.7.1 Formação de preço**

De acordo com Bruni (2008, p.266), um dos maiores quebra-cabeças que as entidades têm na atualidade é a formação de preço competitivo, e que esse preço cubra todos os seus custos incorridos, até o momento da venda do produto ou serviço, mas se o preço for muito alto a empresa não conseguirá vender e conseqüentemente terá prejuízo. “O sucesso empresarial poderia até não ser consequência direta da decisão acerca dos preços. Todavia um preço equivocado de um produto certamente causará sua ruína.”

A formação do preço do produto ou serviço é algo que precisa de muita técnica por ser um fator de extrema importância para a continuidade da empresa no mercado, a entidade que defina seu preço somente baseado no mercado corre um grande risco de falência. O mercado deve ser visto com um auxílio, para que em conjunto com outras ferramentas possa chegar a um preço competitivo e cubra todos os custos de produção (CREPALDI, 2006).

Para Gomes (2003 apud Barbosa, 2010, p.50), não pode ser observado somente os custos incorridos para a fabricação do produto ou serviço prestado, tem que fazer uma análise maior, um olhar mais detalhado do mercado externo à empresa para que o preço não seja tão alto nem tão baixo. Deve-se “considerar a estrutura de

custos, valor percebido pelo cliente, produtos alternativos, concorrência, tecnologia aplicada, além de valores intangíveis como marca, confiabilidade, localização etc.”

Conforme Crepaldi (2006), cabe ao administrador junto ao contador estabelecer critérios para a formação do preço de venda do produto ou serviço, observando atentamente as variáveis possíveis como por exemplo os impostos incidentes sobre a venda, prazo de pagamento ao seu fornecedor, prazo de recebimento de seus clientes, qual a taxa de juros praticado no mercado etc. Se não observados essas variáveis, o preço final de venda pode ser muito caro ou muito barato, comprometendo o andamento do negócio.

### **2.7.1 Tributos na formação do preço**

Os tributos podem ter um grande impacto sobre o preço de venda dos produtos ou serviço ou mesmo determinar preços. Quando o governo estabelece o valor de impostos sobre certo tipo de produto isso impactará diretamente no valor final do bem, podendo torná-lo mais caro ou mais barato, impactando de forma significativa no resultado final da empresa (CREPALDI, 2006).

São muitos os impostos cobrados no Brasil, mas têm aqueles que incidem diretamente no preço da prestação de serviço, como por exemplo o ISS. Também têm os incidentes sobre o faturamento e pesam no preço do serviço que são PIS, COFINS, CSLL e IRPJ, se somados os impostos com as contribuições representará cerca de 37,65% do preço do produto ou serviço (MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, DESENVOLVIMENTO E GESTÃO, 2017).

### **2.7.2 Margem de contribuição**

A margem de contribuição é um instrumento de grande importância para qualquer empresa, na margem de contribuição as despesas são classificadas como fixas ou variáveis. Os custos variáveis são deduzidos das vendas ou prestação de serviços para que possam ter uma margem de contribuição, os custos que são considerados fixos são subtraídos da margem de contribuição para obtenção do lucro. Essa ferramenta é de extrema importância para ser usada no custeio variável, esse custeio ajuda na tomada de decisões gerenciais (CREPALDI, 2006).

Segundo Martins (2003), a margem de contribuição é melhor aplicada se trabalhada por produto. Dessa forma, a diferença do preço de venda e o custo variável é o valor que cada unidade produzida, de fato, traz à empresa, podendo assim saber qual produto manter ou produzir menos, e até mesmo descontinuar determinada produção.

Segundo Crepaldi (2006, p. 129), margem de contribuição unitária é dada pela seguinte fórmula:

$$MC = PV - CV - DV$$

Onde: MC é a margem de contribuição,

PV é o preço de venda,

CV é a soma dos custos variáveis e

DV é soma das despesas variáveis.

Para Dutra (2017, p. 242), a margem de contribuição é a diferença total da receita diminuído da soma das despesas e custos variáveis. A margem de contribuição “só se converterá propriamente em lucro ou prejuízo depois que forem deduzidos os custos e despesas fixos, que, dependendo de seu valor, determinarão um resultado final positivo ou negativo”. Com a margem de contribuição é bem mais visível a potencialidade de cada produto em absorver os custos fixos e poder obter um lucro.

### **2.7.3 Ponto de Equilíbrio**

A ferramenta ponto de equilíbrio é uma importante aliada na hora de saber em que momento a empresa não está tendo lucro e nem prejuízo. Para almejar um equilíbrio nas vendas ou prestação de serviço, é necessário calcular um volume de produção que cubra os custos e despesas em determinado período, saber esse resultado permite manter e melhorar o resultado operacional de qualquer empresa (CREPALDI 2006).

Segundo Dutra (2017), o ponto de equilíbrio é o ponto em que a entidade iguala os custos com as receitas, ele também é conhecido como ponto de ruptura, ponto de nivelamento, ponto crítico. Nesse ponto, a empresa só produzirá o suficiente para gerar receita que cobrirá seus custos, ou seja, está trabalhando para remunerar seus fatores de produção, sem que haja lucro para remunerar seus sócios.

Para Bruni (2008), existem três pontos de equilíbrio o contábil, econômico e o financeiro. O ponto de equilíbrio contábil é representação, em unidades de vendas necessária para honra com os custos e no qual não haverá lucro, o ponto de equilíbrio econômico vai apresentar o valor que deve ser faturado para a manutenção mínima do capital investido, já o ponto de equilíbrio financeiro corresponde ao nivelamento da receita total com o desembolso financeiro para a empresa, no qual os gastos com depreciação, amortização ou exaustão devem ser desconsiderados pois não houve saída efetiva de dinheiro.

#### **2.7.4 Margem de segurança**

Segundo Bruni (2008), margem de segurança é a quantia ou índice das vendas que ultrapassem o ponto de equilíbrio, representa o quanto as vendas podem cair sem que haja prejuízo ou quanto é possível dar desconto em determinado produto ou serviço sem sofrer prejuízos, esses valores podem ser expressos em percentual ou monetariamente.

Para Leone (2010, p. 352), a margem de segurança é o mínimo que a empresa pode produzir para ter lucro:

A margem de segurança, nos estudos de ponto de equilíbrio, é a diferença entre o que a empresa pode produzir e comercializar, em termos de quantidade de produtos, e a quantidade apresentada no ponto de equilíbrio. Chama-se margem de segurança porque mostra o espaço que a empresa tem para fazer lucros após atingir o ponto de equilíbrio.

A margem de segurança não poder ser obtida sem antes calcular o ponto de equilíbrio, tendo em vista que os valores que atrasassem o ponto onde não há lucro nem prejuízo é a margem de segurança, quanto menor for o ponto de equilíbrio, melhor é o resultado para empresa, e quanto mais elevado, pior, pois será menor a margem de segurança (LEONE, 2010).

### 2.7.5 Mark-up

O mark-up é um multiplicador sobre os custos, essa ferramenta é muito usada para chegar ao preço de venda de forma rápida, usando o custo por absorção de cada produto ou serviço. Podendo ser usado nas empresas de grande porte e nas microempresas, partindo de que a base para diferenciação de preços dos produtos ou serviços é o custo por absorção. Vale ressaltar que a construção dos preços utilizando o mark-up é baseada em médias percentuais aplicadas sobre os preços e em seguida multiplicada sobre o custo do produto (PADOVEZE; TAKAKURA; FRANCO, 2003).

Segundo Alves (2013), o mark-up tem o significado de remarcação para cima, em uma tradução livre, é um índice que se multiplicado sobre os custos diretos de um determinado produto ou serviço permite a definição do preço de venda. O mark-up é utilizado em duas versões, a primeira é mark-up divisor e a segunda o mark-up multiplicador.

Para Padoveze, Takakura e Franco (2003, p. 206), o mark-up se divide em duas partes, I e II. É de grande importância a criação de dois mark-ups, uma vez que a legislação do país permite que as empresas se enquadrem em vários regimes tributários. O primeiro mark-up calcula o preço de venda do produto ou serviço sem os impostos. Esse preço cobre as despesas operacionais, o custo financeiro e o lucro desejado, já o segundo é usado para calcular o valor dos impostos. Multiplicando o I pelo II chega-se ao preço final de venda ao consumidor.

#### **Mark-up I – Despesas e margem de lucro**

- a) despesas administrativas;
- b) despesas comerciais;
- c) outras despesas operacionais (assistência técnica, engenharia);
- d) custo financeiro de produção e vendas;
- e) margem de lucro desejada.

#### **Mark-up II – Impostos sobre venda**

- f) ICMS;
- g) PIS;
- h) Cofins;
- i) ISS.

Fórmula do mark-up 1 =  $(PV - CTS \text{ s/impostos}) / 100$

Fórmula do mark-up 2 =  $(PV - CTS \text{ c/impostos}) / 100$

Para exemplo dos mark-ups, considerando que preço de serviço representa 100%, o ISS 5%, PIS e COFINS 4,65%, a comissão e os encargos financeiros representam um custo de 18,30%, e um lucro desejado de 15%. o custo para executar o serviço é R\$ 580,00, no mark-up 1 divisor, será calculado o preço do serviço sem os impostos e no mark-up 2 multiplicador, será calculado o preço com os impostos.

Preço de venda (PV).	= 100,00%
ISS no serviço	= 5%
Pis e Cofins	= 4,65%
Comissões e Encargos	= 18,30%
Lucro desejado	= 15%
Total (PV – CTS*)	= 42,95% *Custo total do serviço

#### **Calculo para o mark-up 1 Divisor sem impostos**

Mark-up =  $(PV - CTS \text{ s/impostos}) / 100$

Mark-up =  $(100 - 33,30) / 100$

Mark-up =  $66,70 / 100$

Mark-up = **0,6670**

Preço do serviço sem impostos  $(580,00 / 0,6670) = \mathbf{R\$ 869,56}$

#### **Calculo para o mark-up 2 multiplicador**

Mark-up =  $(PV - CTS \text{ c/impostos})$

Mark-up =  $(100 - 42,95) / 100$

Mark-up =  $100 / 57,05$

Mark-up = **1,7528**

Preço do serviço com impostos  $(580,00 \times 1,7528) = \mathbf{R\$ 1016,65}$

#### **Demonstração do resultado:**

Preço de venda (PV)	R\$ 1016,65	100%
Impostos	R\$ 98,10	9,65%
Custo serviço	R\$ 580,00	57,05%
Comissão e Encargos	R\$ 186,05	18,30%
<b>= Lucro</b>	<b>R\$ 152,50</b>	<b>15,00%</b>

O prudente é que cada empresa faça uma análise do qual mark-up é melhor para seu tipo de negócio, sabendo que cada entidade tem diversos tipos de produtos e serviços, e os mesmos têm custos que podem variar.

### 3 METODOLOGIA

Esta pesquisa se configura como aplicada, pois busca empregar os conhecimentos na empresa, tendo como objetivo melhorar o desempenho da entidade no mercado atual. Segundo Gil (2008), a pesquisa aplicada é bem próxima da pesquisa pura, com isso consiste em descobertas e é de grande riqueza para o desenvolvimento, sua característica fundamental é aplicação, utilização e práticas do conhecimento.

A classificação desta pesquisa quanto ao objetivo é a descritiva, por descrever as características do fenômeno e suas variáveis. Segundo Gil (2008, p. 28) “as pesquisas deste tipo têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”. Para Andrade (2002, apud Raupp; Beuren, 2006), a pesquisa descritiva destaca-se de forma analógica por observar os fatos, analisá-los e interpretá-los, sem que o pesquisador interfira nos resultados. Existem diversos estudos que podem ser classificados com esse título uma vez que a principal técnica é a coleta de dados.

O presente estudo caracterizou-se como uma pesquisa qualitativa por fazer uma análise, mais profunda do fenômeno estudado, para Raupp, Beuren (2006, p. 92), “na pesquisa qualitativa concebem-se análise mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”. Para Gil (2008), a análise qualitativa é mais adequada para o estudo de campo, estudos de caso, esses procedimentos analíticos são de natureza qualitativa, nessa análise não há uma receita ou fórmula a ser usada pelo pesquisador.

Roesh (2013, p. 154) destaca quanto a forma da pesquisa qualitativa:

Dessa forma, a pesquisa qualitativa é apropriada para a avaliação formativa, quando se trata de melhorar a efetividade de um programa, ou plano, ou mesmo quando é o caso da proposição de planos, ou seja, quando se trata de selecionar as metas de um programa e construir uma intervenção, mas não é adequada para avaliar resultados de programas ou planos.

O procedimento técnico adotado foi a pesquisa bibliográfica, usando matérias como livros, revistas, artigos e buscas na internet. Para Fachin (2017, P. 103), “A pesquisa bibliográfica é o primeiro passo de qualquer tipo de trabalho científico. Pode ser desenvolvida independentemente ou com outras modalidades de pesquisas, como a de campo, de laboratório e documental”. Essa forma de pesquisa é dada por obras publicadas sobre o tema abordado.

Também foi utilizado a pesquisa documental uma vez que foram analisados balanços patrimoniais, demonstrações do resultado do exercício e balancetes, para Raupp, Beuren (2006, p. 90), “na contabilidade, utiliza-se com certa frequência a pesquisa documental, sobretudo quando se deseja analisar o comportamento de determinado setor da economia, como os aspectos relacionados à situação patrimonial”. Com a análise do balanço foi possível checar os valores das contas de serviços prestados que é essencial para formação do preço, da demonstração do resultado e obteve-se os encargos financeiros os valores dos impostos incorridos no período, com isso chegou-se aos custos variáveis.

#### 4 DISCUSSÃO DE DADOS

A empresa de nome fictício Alfa LTDA, que é prestadora de serviço de manutenção em iluminação está no mercado há mais de 15 anos, já bem conceituada e com uma boa estrutura para prestação dos serviços, sua localização é na zona sul de Aracaju.

Para a formulação dos preços a empresa fez inicialmente uma análise de mercado nas entidades prestadoras de serviços semelhantes ao seu, não adotando nenhuma base contábil, desta forma sem a utilização de nenhum dos métodos de custeio. Com base no mercado atual surgiu a necessidade de reavaliar a formulação de seus preços tendo como pilar os procedimentos contábeis, levando os administradores a buscar a padronização para precificação de seus serviços, tendo em vista que a contabilidade trabalha com base nos custos de cada empresa.

Para a execução de uma determinada manutenção na iluminação de uma pequena cidade, foi estipulado um preço de R\$ 150.000,00, na manutenção de 300 postes, dentro de um período de três meses, para tanto esse valor deve cobrir todos os custos fixos e variáveis e gerar lucro, com base nesse preço foi aplicado o custeio por absorção e o variável, assim identificando o melhor tipo de custeio na formação do preço do serviço, para isso foi necessário a separação dos custos fixos, custos variáveis, impostos e despesas que estão representadas nos quadros a seguir.

Quadro – 01 Custos Fixos

<b>CUSTO FIXO</b>	<b>QUANTIDADE EM HORAS</b>	<b>CUSTO UNITÁRIO</b>	<b>CUSTO TOTAL</b>
MD Engenheiro Médio	240h	R\$ 111,51	R\$ 26.762,40
MD Técnico Nível Superior	240h	R\$ 37,67	R\$ 9.040,80
MD Eletricista	220h	R\$ 15,51	R\$ 3.412,20
MD motorista do Veículo	360h	R\$ 13,74	R\$ 4.946,40
MD Eletricista p/ Isolamento	36h	R\$ 15,51	R\$ 558,36
MD Eletricista p/ Reparo	36h	R\$ 15,51	R\$ 558,36
Depreciação	-----	-----	R\$ 3.225,80
<b>Total dos Custos Fixos</b>		<b>R\$ 209,45</b>	<b>R\$ 48.504,32</b>

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa ALFA (2018)

## Quadro – 02 Despesas Fixas

<b>DESPESAS FIXA</b>	<b>R\$</b>
Telefone	R\$ 200,00
Internet	R\$ 250,00
Aluguel	R\$ 7.429,00
Serviços Gerais	R\$ 5.640,50
Seguros e Garantias	R\$ 610,00
<b>Total das Despesas</b>	<b>R\$ 14.129,50</b>

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa ALFA (2018)

## Quadro – 03 Custos e Despesas Variáveis

<b>CUSTOS E DESPESAS VARIÁVEIS</b>	<b>R\$</b>
Combustível dos Veículos	R\$ 1.334,76
Manutenção dos Veículos	R\$ 331,35
Salário do Supervisor	R\$ 2.200,00
Água	R\$ 757,50
Energia	R\$ 1.478,98
Despesas Financeiras	R\$ 415,75
Livros e Jornais	R\$ 172,00
Taxas	R\$ 245,00
Material de Escritório	R\$ 300,00
<b>Total dos custos e Despesas Variáveis</b>	<b>R\$ 3.369,23</b>

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa ALFA (2018)

## Quadro – 04 Impostos

<b>IMPOSTOS</b>	<b>R\$</b>	<b>%</b>
ISS	R\$ 7.500,00	5,00%
CSLL	R\$ 4.320,00	2,88%
IRPJ	R\$ 7.200,00	4,80%
PIS	R\$ 975,00	0,65%
INSS	R\$ 9.055,00	20,00%
COFINS	R\$ 4.500,00	3,00%
<b>Total dos Impostos</b>	<b>R\$ 33.550,00</b>	<b>36,33%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa ALFA (2018)

Com base na coleta dos dados foi elaborado uma DRE primeiro usando o custeio por Absorção e, logo após outra DRE utilizando o custeio Variável, para ter uma melhor visão dos dois tipos de custeio na aplicação do preço.

Demonstração do resultado pelo custeio por Absorção:

RECEITA TOTAL	R\$ 150.000,00
(-) IMPOSTOS	R\$ 33.550,00
(-) CUSTOS FIXOS	R\$ 48.504,32
(-) CUSTOS VARIÁVEL	R\$ 35.777,87
<b>=LUCRO BRUTO</b>	<b>R\$ 32.167,81</b>
DESPESAS VARIÁVEIS	R\$ 3.369,23
DESPESAS FIXAS	R\$ 14.129,50
<b>LUCRO LÍQUIDO</b>	<b>R\$ 14.669,08</b>

Com base no custeio por Absorção apurou-se um lucro líquido de R\$ 14.669,08, porém só baseado no custeio por Absorção não se tem muitas informações como o ponto de equilíbrio contábil, ponto de equilíbrio econômico, margem de segurança e margem de contribuição que são ferramentas essenciais na formação do preço.

Demonstração do resultado pelo custeio Variável:

RECEITA TOTAL	R\$ 150.000,00
(-) IMPOSTOS	R\$ 33.550,00
(-) CUSTOS VARIVÁEL	R\$ 35.777,87
(-) DESPESAS VARIÁVEIS	R\$ 3.369,23
<b>=MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO</b>	<b>R\$ 77.302,90</b>
(-) CUSTOS FIXOS	R\$ 48.504,32
(-) DESPESAS FIXAS	R\$ 14.129,50
<b>LUCRO LÍQUIDO</b>	<b>R\$ 14.669,08</b>

Com base no custeio Variável obteve-se o mesmo lucro que no custeio por Absorção por não ter alteração nos custos e despesas variáveis, porém com uma diferença ao invés de um lucro bruto tem-se a margem de contribuição, essa margem, dá a possibilidade de calcular os pontos de equilíbrios, margem de segurança e margem de contribuição unitária.

Para o cálculo do ponto de equilíbrio contábil precisa transformar os custos e despesas variáveis em unitários, o que também contribuirá para encontrar a margem de contribuição unitária que esse serviço oferece para cobrir todas as despesas fixas e custos fixos.

Onde: **MC = Preço do serviço und - (CV und + DV und)**

QUANTIDADE DE POSTES =	300 UND
PS und =	R\$ 500,00
IMPOSTOS und =	R\$ 111,83
CV und =	R\$ 119,26
DV und =	R\$ 11,23
<b>MC unitária =</b>	<b>R\$ 257,68</b>
CF total =	R\$ 48.504,32
DF total =	R\$ 14.129,50

Cálculo para o ponto de equilíbrio econômico:

FÓRMULA:

$$PEc = \frac{CF + DF}{Mcu} = Qtd PEc$$

$$PEc = \frac{R\$ 62.633,82}{R\$ 257,68} = \mathbf{243,0682 Qtd}$$

O preço do serviço para cada poste é R\$ 500,00, como o ponto de equilíbrio foi de 243 postes, é só multiplicar o preço do serviço pela quantidade no ponto de equilíbrio para chegar a receita bruta total, o mesmo se faz para os custos e despesas variáveis.

Se a empresa realizar a manutenção em 243 postes ela não terá nem lucro e nem prejuízo, seu lucro é zero conforme representado na DRE a seguir.

RECEITA =	R\$ 121.534,11
IMPOSTOS =	-R\$ 27.182,52
CUSTO VARIÁVEL =	-R\$ 28.988,53
DESP. VARIÁVEL =	-R\$ 2.729,24
<b>MC =</b>	<b>R\$ 62.633,82</b>
CUSTO FIXO =	-R\$ 48.504,32
DESP. FIXAS =	-R\$ 14.129,50
<b>LUCRO LÍQUIDO =</b>	<b>R\$ 0</b>

Agora que se tem a receita total na manutenção de 300 postes e a receita total no ponto de equilíbrio na manutenção de 243 postes, é possível calcular a margem de segurança que a empresa ALFA tem.

Fórmulas para margem de segurança:

**Margem de Segurança em Valor (\$)** = Serviços totais realizadas ou projetadas (\$) menos Serviços Totais no Ponto de Equilíbrio (\$).

**Margem de Segurança em Percentual (%)** = Margem de Segurança (\$) dividido por Vendas totais (\$).

<b>Margem de Segurança:</b>	\$
Receita de serviços projetadas para 300 und (A) =	R\$ 150.000,00
Receita de serviços no ponto de equilíbrio para 243 und =	-R\$ 121.534,11
<b>Margem de Segurança em Valor (B) =</b>	<b>R\$ 28.465,89</b>
<b>Margem de Segurança em percentual (B/A) X100 =</b>	<b>18,97%</b>

Com a margem de segurança a empresa pode saber o seu limite de desconto em valor ou em porcentagem, essa margem de segurança é uma ferramenta de grande importância na tomada de decisão para que não tenha prejuízos, concedendo desconto acima do seu limite.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Uma boa formação de preços para a empresa é de grande importância na sua existência, pois possibilita aumentar sua concorrência no mercado, que está cada vez, mais globalizado. Com essa globalização o consumidor tem uma facilidade enorme para comprar, assim a entidade deve avaliar bem seus custos e preço praticados no mercado.

Com a utilização do custeio variável pode-se notar uma série de possibilidades de análises dos preços praticados, análise essa que não é possível só com o custeio por absorção. Um outro tipo de custeio como o Variável trouxe a possibilidade de saber quantos postes são necessários para ela realizar a manutenção e não ter prejuízo. Com o uso do custeio variável foi possível também saber sua margem de segurança, margem essa que permite a entidade conceder descontos que não comprometam seus lucros, e com a margem de contribuição foi percebido o valor que esse serviço oferece para cobrir os custos e despesas fixas.

O presente trabalho possibilitou uma apuração bem detalhada dos custos da empresa e com isso pode implantar ferramentas de suma importância na formação do preço, como o ponto de equilíbrio, margem de contribuição e a margem de segurança, assegurando a entidade a praticar um preço justo e baixo, pode-se também aplicar o custeio Variável, visto que, apesar deste não ser aceito pelo fisco é uma ferramenta muito importante na tomada de decisões dos administradores.

Sendo possível a empresa deve utilizar o custeio variável para ter uma maior flexibilização dos preços tornando-a bem mais competitiva no mercado e aumentando sua rentabilidade.

É recomendado a entidade manter, aprimorar e melhorar o controle das despesas e custos introduzindo o custeio variável, para ter uma gestão de custos melhor, podendo analisar os custos de forma individual para cada tipo de serviço trabalhando assim com números reais, e não tomando como base outras empresas na formação dos seus preços.

Contudo, o objetivo do trabalho foi alcançado, de forma que demonstrou a importância em uma boa formação de preço, e a magnitude alcançada em adotar um tipo de custeio, possibilitando a empresa ter uma visão, mais detalhada de seus gastos.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Revson Vasconcelos. **Contabilidade gerencial**: Livro texto com exemplos, estudos de caso e atividades práticas. São Paulo: Atlas, 2013.

BRUNI, Adriano Leal. **gestão de custos e formação de preço**; 5.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CREPALDI, Silvo Aparecido, **Curso básico da contabilidade de custos**; 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DUTRA, René gomes, **Custo uma abordagem pratica**; 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DUTRA, René Gomes. **Custos - Uma Abordagem Prática**; 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FACHIN, Odília. Fundamentos de metodologia, 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

GARCIA, R. d. (2018). Composto de Marketing - Preço: disponível em <http://www.administradores.com.br/artigos/marketing/composto-de-marketing-preco/62972/>> Acesso em 28 de 07 de 2018.

GIL, Antônio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social, 6. ed. - São Paulo: Atlas, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade introdutória**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.

LEONE, George Guerra, Leone, **Curso de contabilidade de custos**; 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu, **Contabilidade de custos**; 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu, **Contabilidade de custos**; 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, DESENVOLVIMENTO E GESTÃO. Instrução normativa Nº 05. de 26 de maio de 2017. **Portal de compra governo federal**. Disponível em: <https://www.comprasgovernamentais.gov.br/index.php/legislacao/instrucoes-normativas/760-instrucao-normativa-n-05-de-25-de-maio-de-2017> >. Acesso em: 27 ago. 2018.

NEVES, Silvério das. O impacto dos tributos na formação do preço de venda. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, IX, n. 33, jul 2006. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=1272](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1272).> Acesso em 28 ago. 2018.

PADOVEZE, Clóvis Luís; TAKAKURA Junior; FRANCO Kaolu. Custo e preços de serviços: logística, hospitais, transporte, hotelaria, mão de obra, serviços em geral. São Paulo: Atlas, 2013.

PELEIAS, Ivan de et al. **Evolução do ensino da contabilidade no brasil: uma análise histórica**. Cont. Fin. • USP • São Paulo • Edição 30 Anos de Doutorado • p. 19 - 32 • junho 2007.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2006.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de Custos Fácil** - 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. Projetos de Estágio e de Pesquisa em Administração, 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SOUZA, Alceu, **gestão de custo**; aplicação operacionais e estratégicas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

## **DECLARAÇÃO DE RESPONSABILIDADE**

**Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico e conteúdo, conferido ao presente trabalho, isentando a Faculdade Amadeus - FAMA/SE, a Coordenação do Curso de Ciências Contábeis e o(a) Orientador(a) do Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis, de toda e qualquer responsabilidade acerca de possíveis cópias de trabalhos técnicos, apresentados em meu TCC. Sendo este de minha autoria, estou ciente, tanto das sanções que poderão ser aplicadas, pela FAMA, de acordo com a Lei 9610/98 de 19/02/98 e Lei 10.695/03 (direitos autorais), como também, as administrativas pela Coordenação do Curso.**

**Aracaju-SE, 25 de Outubro de 2018.**

**Flávio Santos de Oliveira**

*Flávio Santos de Oliveira*

**Curso de Ciências Contábeis - mat. 2031150039**