

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ

SANDRO TARDELLI JUNIOR

**PROPOSTA DE FORMULAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO POR MARGEM DE
CONTRIBUIÇÃO PARA UMA EMPRESA DE PRODUTOS DE LIMPEZA DE
LONDRINA**

LONDRINA

2023

SANDRO TARDELLI JUNIOR

**PROPOSTA DE FORMULAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO POR MARGEM DE
CONTRIBUIÇÃO PARA UMA EMPRESA DE PRODUTOS DE LIMPEZA DE
LONDRINA**

**Proposal for formulation of the costing method by the margin of contribution
for a cleaning products company in Londrina**

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação
apresentado como requisito para obtenção do título de
Bacharel em Engenharia Mecânica da Universidade
Tecnológica Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. José Ângelo Ferreira.

LONDRINA

2023



[4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

Esta licença permite compartilhamento, remixe, adaptação e criação a partir do trabalho, mesmo para fins comerciais, desde que sejam atribuídos créditos ao(s) autor(es). Conteúdos elaborados por terceiros, citados e referenciados nesta obra não são cobertos pela licença.

SANDRO TARDELLI JUNIOR

**PROPOSTA DE FORMULAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO POR MARGEM DE
CONTRIBUIÇÃO PARA UMA EMPRESA DE PRODUTOS DE LIMPEZA DE
LONDRINA**

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação
apresentado como requisito para obtenção do título de
Bacharel em Engenharia Mecânica da Universidade
Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR).

Data de aprovação: 28/novembro/2023

José Ângelo Ferreira
Doutorado em Educação
Universidade Tecnológica Federal do Paraná

Roger Nabeyama Michels
Doutorado em Agronomia
Universidade Tecnológica Federal do Paraná

Rogério Tondato
Doutorado em Engenharia de Produção
Universidade Tecnológica Federal do Paraná

LONDRINA

2023

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer primeiramente a minha família, minha namorada e meus amigos, que foram parte presente de toda a experiência da minha graduação, fornecendo apoio, compreensão e suporte para minha jornada acadêmica. Não seria possível sonhar com a graduação em engenharia sem o apoio e incentivo de vocês.

Ressalto também a importância dos professores neste processo. Muitas vivências e aprendizados foram possíveis graças aos diálogos, ensinamentos e dicas oferecidas pelos senhores.

Gostaria de agradecer especialmente ao meu orientador, José Ângelo Ferreira, por possibilitar a execução deste projeto. Desde as aulas da graduação, que me despertaram interesse pela área de gestão econômica, aos ensinamentos proporcionados, correções e dicas ofertadas.

Por fim, agradeço aos meus colegas de graduação. A jornada exaustiva para aquisição de conhecimentos técnicos e a preparação para o mercado de trabalho certamente não teria sido a mesma sem vocês. Foi um prazer ter compartilhado as alegrias, os percalços e os sucessos com cada um.

A graduação me proporcionou a criação de vínculos com pessoas das mais diferentes características, sonhos e metas, as quais hoje tenho o privilégio de chamar de amigos. Desejo sinceramente todo o sucesso do mundo a vocês. É uma honra fazer parte da vida de todos e espero que continuem fazendo parte da minha.

RESUMO

É importante ressaltar que desde a revolução industrial o mercado tem se tornado cada vez mais competitivo e, por conta disso, surgiu a necessidade do estudo, desenvolvimento e aplicação de métodos relacionados à economia e gestão dos custos, com o objetivo de manter a gestão empresarial ativa e eficaz. Quando uma empresa não faz uso de métodos para avaliação e desenvolvimento de seus custos, está desamparada com relação a seus concorrentes. Os métodos de custeio auxiliam na detecção de gargalos e possíveis falhas da gestão de custos de uma empresa, sendo, portanto, uma ferramenta para tomada de decisão por parte da equipe gestora. A pesquisa em questão retratou alguns dos métodos existentes para realização da gestão de custos, bem como, explicitou as características dos mesmos e quando devem ser implementados. Além disso, realizou a proposta e formulação do método de custeio por margem de contribuição. O método foi definido considerando as características do produto da empresa analisada. A partir da definição dos produtos e aplicação do método, foram encontradas soluções para a precificação dos produtos e sugestões de melhoria para os mesmos.

Palavras-chave: método de custeio; custos; gestão; produtos.

ABSTRACT

It is important to emphasize that since the industrial revolution the market has become increasingly competitive and, as a result, there has been a need to study, develop and apply methods related to economics and cost management, with the aim of maintaining business management active and effective. When a company does not use methods to evaluate and develop its costs, it is helpless in relation to its competitors. Costing methods help detect bottlenecks and possible failures in a company's cost management, and are therefore a tool for decision-making by the management team. The research in question portrayed some of the existing methods for carrying out cost management, as well as explaining their characteristics and when they should be implemented. In addition, it proposed and formulated the contribution margin costing method. The method was defined considering the characteristics of the company's product analyzed. From the definition of the products and application of the method, solutions were found for pricing the products and suggestions for improving them.

Keywords: costing method; costs; management; products.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	JUSTIFICATIVA.....	8
3	OBJETIVO	9
3.1	OBJETIVO GERAL.....	9
3.2	OBEJTIVOS ESPECÍFICOS	9
4	REFERENCIAL TEÓRICO.....	10
4.1	Terminologias no estudo de custos	11
4.2	Classificação dos custo.....	12
4.3	Métodos de custeio	13
4.3.1	Sistemas tradicionais de custeio	14
<u>4.3.1.1</u>	<u>Custeio por absorção</u>	<u>14</u>
<u>4.3.1.2</u>	<u>Custeio variável ou direto</u>	<u>14</u>
<u>4.3.1.3</u>	<u>Custeio padrão</u>	<u>15</u>
<u>4.3.1.4</u>	<u>Método dos centros de custos ou rkw (reichskuratorium für wirtschaftlichkeit).....</u>	<u>15</u>
4.3.2	Sistemas contemporâneos de custeio.....	16
<u>4.3.2.1</u>	<u>Sistema de custo baseado em atividade ou abc (<i>activity based costing</i>)</u>	<u>16</u>
<u>4.3.2.2</u>	<u>Método da unidade esforço da produção (UEP).....</u>	<u>17</u>
<u>4.3.2.3</u>	<u>Custeio pela margem de contribuição</u>	<u>18</u>
5	MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA	24
5.1	Natureza da pesquisa.....	24
5.2	Caracterização da empresa	25
5.3	Coleta de dados.....	27
6	RESULTADOS E DISCUSSÃO	28
6.1	Produtos Estudados	28
6.2	Custo da Matéria-Prima	29
6.3	Custos	30
6.4	Margem de Lucro.....	31
6.5	Método de Custeio por Margem de Contribuição.....	31
6.6	Considerações.....	36
7	CONCLUSÃO	38
	REFERÊNCIAS.....	39

1 INTRODUÇÃO

Ao longo do tempo, desde a revolução industrial, é fato que o mercado tem se tornado cada vez mais competitivo. A partir desse ponto, surge a contabilidade de custos, criada no século XVIII, com objetivo inicial de realizar apenas a mensuração dos estoques e resultados, mas não a gestão empresarial (SILVA e MOTA 2003). Posteriormente, houve o aumento do número de empresas e fornecedores, mas, concomitante a isso, o desenvolvimento tecnológico e intelectual por parte das equipes de gestão.

A partir destes avanços, a busca pelo desenvolvimento e aprimoramento enquanto à gestão e gerenciamento de custos para tomada de decisão, tem se tornado cada vez mais relevante (BORNIA, 2010). O objetivo de realizar uma boa gestão de custos, utilizando o método adequado e proporcionando uma análise completa, é perceber onde se encontram os gargalos dos custos da empresa e, além da identificação, possibilitar a formulação de uma estratégia de solução.

O domínio do conhecimento fornecido pela engenharia econômica fornece ferramentas para adequação quanto aos resultados em lucratividade e diminuição, ou eliminação, de gastos desnecessários de uma empresa. Desta forma, uma boa estratégia para se manter no mercado de forma competitiva e extrair o máximo de lucratividade possível de uma empresa é realizando um bom planejamento e uma constante gestão dos custos (BORGES, 2015).

A presente pesquisa trouxe informações sobre diferentes métodos de custeio e suas categorias, coleta de dados para formulação de um Demonstrativo de Resultados de Exercício (DRE), classificação dos custos da empresa, aplicação e análise do método de custeio por margem de contribuição, bem como as discussões sobre os resultados desta implementação. Vale ressaltar que os diferentes mercados e categorias empresariais contribuem significativamente para escolha do método a ser executado. Deste modo, tem-se como objetivo realizar de forma assertiva a coleta e classificação dos dados e a aplicação do método de custeio pela margem de contribuição.

2 JUSTIFICATIVA

A gestão dos custos é necessária para o desenvolvimento e maximização dos lucros de uma empresa (BORNIA, 2010), com isso, a utilização de um sistema ou método de custeio se torna essencial. A proposta de aplicação de um método de custeio visa não só a geração de maiores índices de lucro, mas também a diminuição ou eliminação de custos desnecessários, proporcionando um direcionamento para estratégias de precificação e tomadas de decisão. Vale ressaltar a importância da utilização das ferramentas de custeio para o sucesso de uma empresa, independentemente de seu tamanho.

A presente pesquisa tem como princípio o enriquecimento e aplicação do conhecimento tecnológico, na prática, possibilitando uma percepção de gestão de forma estruturada por parte da empresa, a fim de possibilitar melhores condições de análise e promover um avanço em competitividade com relação ao seu mercado.

Todavia, a compreensão e aplicação dos conteúdos percorridos no âmbito acadêmico ocasionaram o crescimento profissional, já que, o estudo do método proporciona a absorção de conceitos que contemplam a gestão de custos empresariais e os procedimentos corretos de tomada de dados e decisão. Sendo assim, a presente pesquisa contribuirá para validação do método de escolha e ilustração dos resultados obtidos por meio de sua aplicação.

3 OBJETIVO

O presente capítulo apresenta de forma clara a definição dos objetivos gerais e específicos utilizados para alcançar os resultados esperados por esta pesquisa.

3.1 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral desta pesquisa é propor o método de custeio pela margem de contribuição para realidade de uma empresa de produtos de limpeza localizada em Londrina-PR.

3.2 OBEJTIVOS ESPECÍFICOS

Como objetivos específicos, tem-se:

- Realizar o levantamento de dados de custos da empresa.
- Coletar informações sobre o histórico de vendas.
- Realizar a classificação dos custos.
- Propor a implementação do método de custeio pela margem de contribuição para auxiliar no processo de precificação.
- Retornar o feedback do método para empresa.

4 REFERENCIAL TEÓRICO

Para a realização dessa pesquisa, se faz importante ressaltar e definir alguns conceitos chave quando nos referimos a análise de custos e propostas de métodos de custeio. Um ponto de extrema importância é a definição do que se entende por custo. Para Neves e Vicenconti (2013), a definição de custo pode ser dada como todos os gastos de bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens e serviços, isto é, todos os recursos empregados pela empresa aos processos que estão diretamente ligados à produção de um bem ou serviço. “São todos os gastos relativos à atividade de produção.” (VICENCONTI; NEVES, 2013, p.18).

Outro tópico importante a ser definido é a relevância da gestão de custos de uma empresa. “É impossível determinar se uma empresa tem lucro ou prejuízo sem conhecer os seus custos de aquisição de mercadorias ou de produção” (FERREIRA, 2015, p. 5).

Segundo Ferreira (2015), a necessidade do emprego de uma boa gestão de custos pela empresa está em definir e identificar onde se encontram os gargalos de custos e, principalmente, possibilitar que o setor de contabilidade obtenha uma boa análise de dados, a fim de proporcionar aos gestores a realização de tomadas de decisão assertivas com relação aos objetivos da empresa.

Os produtos e serviços de uma empresa possuem particularidades inerentes ao processo ou ao mercado de atuação, isto sugere que, diferentes produtos ou serviços necessitem de diferentes métodos e ferramentas de custeio, a fim de se adequar de forma fiel a realidade e proporcionar uma tomada e análise de dados confiável, o que posteriormente irá impactar diretamente nas tomadas de decisão por parte da equipe responsável. Ou seja, não existe método definitivo a ser empregado em todas as situações, as características dos produtos e serviços são os guias para realização da escolha do método a ser empregado. (FERREIRA, 2015 apud FERREIRA et al., 2020, p. 2).

Portanto, de acordo com Ferreira (2015), se percebe a necessidade de um investimento em gestão dos custos para maximização dos ganhos de uma empresa.

“A competitividade provocada pela concorrência advinda da abertura de mercado de 1990, e a busca do crescimento sustentado provocaram nas

empresas a grande corrida para o desenvolvimento e gerenciamento dos custos dos seus itens, acentuando cada vez mais a importância de acompanhar sua evolução, seus respectivos preços de vendas e servindo também como orientação nas decisões de permanência ou não dos mesmos no rol dos produtos comercializados.” (FERREIRA, 2015 p. 16).

4.1 Terminologias no estudo de custos

De acordo com o que foi citado anteriormente, é necessário portanto identificar por definição algumas terminologias que serão empregadas para realização da pesquisa, sendo estas: custos, investimento, gastos, desembolso, despesa, objeto de custo, perdas, mão-de-obra direta e indireta e matéria-prima.

Através de uma ferramenta estruturada tendo como objetivo executar ações com o domínio sobre os conhecimentos de custos, segundo Ferreira (2007), é possível realizar o levantamento de dados referentes aos custos, a viabilidade comercial e econômica e a rentabilidade dos itens vendidos. Portanto, seguem as terminologias utilizadas no estudo contábil:

- Custo: Segundo Ferreira (2007), custos são todos os recursos que estão diretamente ligados à produção do produto final ou do serviço prestado pela empresa, podendo ser classificados como diretos ou indiretos e variáveis ou fixos.
- Investimento: “Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s)”. (BORGES, 2015 p. 23).
- Gastos: São todos os recursos, despendidos pela empresa, destinados à aquisição de bens e serviços. (FERREIRA, 2007)
- Desembolso: todo o capital que sai da empresa, podendo ser a vista ou a prazo, que é destinado ao pagamento pela aquisição de um produto ou serviço. (FERREIRA, 2007)
- Despesa: Para Borges (2015), são os gastos consumidos de forma direta ou indireta, a fim de gerar a obtenção de receitas, desde que não se relacionem com a produção dos bens e serviços.
- Objeto de Custo: “é o valor gasto para produção de um produto ou serviço.”(FERREIRA, 2007 p. 16).

- Perdas: “Bem ou serviço consumido de forma anormal ou involuntária”. (BORGES, 2015 p. 24). Segundo Ferreira (2007), este valor é incorporado ao custo de produção.
- Mão-de-obra Direta: é toda a mão de obra exercida por um colaborador que está diretamente ligada à produção do produto final. (FERREIRA, 2007)
- Mão-de-obra Indireta: é toda a mão de obra exercida por um colaborador que não está diretamente ligada à produção do produto final e não é fácil relacioná-la ao mesmo. (FERREIRA, 2007)
- Matéria-Prima: é todo material adquirido pela empresa, do qual serão realizadas modificações através de processos produtivos e outros insumos, para a obtenção de um produto final a ser comercializado. Vale ressaltar que são sempre classificados como custos variáveis e podem ser apresentados como custos diretos ou indiretos. (FERREIRA, 2007)

4.2 Classificação dos custo

A partir da definição de custos, deve-se realizar a identificação e separação dos custos. Para isso, Bornia (2010) fornece formas de classificação para tais custos, separando entre custos fixos e variáveis e diretos e indiretos. Os custos diretos e indiretos estão relacionados a facilidade de apropriação dos mesmos com relação ao produto final. Com relação à variabilidade, são definidos como custos fixos e variáveis. Custos fixos são definidos como todos aqueles que independem da quantidade produzida, já os custos variáveis estão diretamente ligados a variabilidade da produção.

Os custos diretos são aqueles que têm relação direta com o produto, ligados à produção, como por exemplo a matéria prima, materiais de produção, entre outros. São aferidos mais facilmente pois são medidos de forma direta. Isto é, os custos provenientes diretamente da produção e manufatura do produto final, afirma Ferreira e Souza (2002).

Os custos indiretos, por sua vez, são aqueles que não têm relação direta com os produtos, porém, podem assumir uma grande parcela dos custos totais. Exemplos

destes custos são aluguel, custos de mantimentos de escritório, ou seja, os custos fixos para manter a operação em andamento, porém, não são influenciados pela quantidade produzida. Para Martins (2003), todas as vezes em que é utilizado algum fator de rateio ou se faz necessário o uso de estimativas, não sendo possível efetuar a tomada de dados por medição direta, os custos são categorizados como indiretos.

Para realizar a conexão dos custos indiretos com a quantidade produzida, segundo Bruni e Famá (2004), é necessário que haja um ponto de rateio, isto é, uma tentativa de gerar uma proporcionalidade entre os custos e a unidade produzida, já que, por definição, custos indiretos não podem ser aferidos por medição. Pode-se exemplificar os custos indiretos como: seguro, depreciação de equipamentos, água, aluguel, material de manutenção, salários, entre outros.

Os custos variáveis, por definição, são aqueles que variam conforme a quantidade produzida, ou seja, se em um determinado período uma empresa aumentou sua produção, os custos variáveis também serão aumentados. Alguns exemplos deste tipo de custo são: PIS/Cofins, ICMS de venda, matéria-prima, entre outros. “Custos Variáveis: são custos que se alteram ao volume de produção” (FERREIRA; SOUZA, 2002 p. 18).

Por fim, os custos fixos são categorizados como todos aqueles que não se alteram conforme o volume de produção. Para Martins (2003), os custos fixos podem se alterar ao longo do tempo, devido a fatores externos. Para efeito de exemplo, a valorização do imóvel onde a fábrica ou empresa está instalada, gerando, portanto, um aumento no custo fixo mensal de aluguel. Outros exemplos a serem citados são: mão-de-obra indireta, depreciação, entre outros.

4.3 Métodos de custeio

O planejamento é um fator muito importante para a gestão e sucesso de um negócio. Com relação aos custos, isso se torna ainda mais importante, portanto, para atingir este objetivo se faz necessário a definição e utilização de um método. Segundo a literatura proposta, existem vários métodos a serem empregados, porém, segundo

Ferreira (2007), os métodos de custeio existentes podem ser divididos em dois grupos gerais: Tradicionais e Contemporâneos.

4.3.1 Sistemas tradicionais de custeio

Os Sistemas Tradicionais de Custeio foram desenvolvidos previamente e possuem maior aceitação e utilização pelas empresas, afirma Ferreira (2015). Isto se deve ao fato de possuírem implementação mais simples, contudo, possuem limitações em relação às informações de análise.

4.3.1.1 Custeio por absorção

É um método tradicional de custeio e possui como característica a apropriação de todos os custos ao produto por um determinado período, isto é, custos variáveis, fixos, diretos e indiretos. Portanto, segundo Ferreira (2015), acaba por torna-se um sistema rígido e inflexível, desconsiderando todas as despesas que não possuem conexão com a produção. Vale ressaltar que é um método utilizado para avaliação de estoque.

Ferreira e Souza (2002) definem a seguinte sequência de etapas de apuração:

1. Separação de custo e despesas;
2. Apropriação dos custos diretos e indiretos à produção realizada no período;
3. Apuração do custo da produção acabada;
4. Apuração do custo dos produtos vendidos;
5. Apuração do resultado.

4.3.1.2 Custeio variável ou direto

Diferentemente do Custeio por Absorção, o Custeio Variável faz a apropriação aos produtos apenas dos custos variáveis, deixando os custos fixos separados, já que os mesmos não possuem ligação direta ao volume produzido e, por consequência,

são considerados como despesas do período, sendo alocados diretamente para o resultado. (MARTINS, 2003).

A partir desta alteração, pode-se observar algumas vantagens em relação ao método citado anteriormente, segundo Ferreira (2007), ocorre a eliminação das flutuações decorrentes dos volumes de produção e vendas do período analisado, gerando uma otimização dos resultados operacionais.

4.3.1.3 Custeio padrão

Este método faz a apropriação dos custos por meio de uma estimativa do que deveria ser, isto é, uma meta estabelecida pela empresa, e não do valor real considerando características, quantidades e preços dos insumos. De acordo com Ferreira e Souza (2002), o custo padrão pode ser: Ideal, Estimado ou Corrente.

Sendo assim, o custo ideal é o definido pela engenharia de produção em condições ideais, levando em conta a qualidade da matéria prima, mão-de-obra, entre outros. O Estimado, é uma projeção de custos tomando como referência os dados de custos anteriores, ou seja, uma estimativa baseada na média de custos passados. Por fim, o Corrente é o custo projetado levando como referência a análise de eficiência da produção, considerando também as falhas e deficiências que não podem ser resolvidas no curto prazo. (FERREIRA, 2015).

4.3.1.4 Método dos centros de custos ou rkw (reichskuratorium für wirtschaftlichkeit)

O método Dos Centros De Custos ocorre por meio de duas etapas de execução, a primeira delas é a separação da empresa em centros de custos, onde os mesmos são agrupados levando em consideração a organização, localização e homogeneidade, proporcionando uma melhor distribuição setorial. A alocação dos custos aos centros é realizada através de critérios de rateio. Já a segunda etapa do processo se dá pela alocação dos custos dos centros aos produtos. (FERREIRA; SOUZA, 2002).

Desta forma, a classificação dos centros de custos é realizada de acordo com sua função, afirma Ferreira e Souza (2002):

- Vendas: onde ocorrem os custos relacionados às vendas da empresa (ex.: setor comercial).
- Produtivos: são aqueles custos ligados diretamente à produção (ex.: usinagem).
- Auxiliares: são aqueles custos que dão suporte ao processo produtivo (ex.: materiais).
- Administrativos: são aqueles custos que prestam serviço à empresa, não são ligados a nenhum dos três centros de custos relacionados acima.

4.3.2 Sistemas contemporâneos de custeio

Este tópico apresenta os métodos desenvolvidos posteriormente aos métodos tradicionais, bem como suas características.

4.3.2.1 Sistema de custo baseado em atividade ou abc (*activity based costing*)

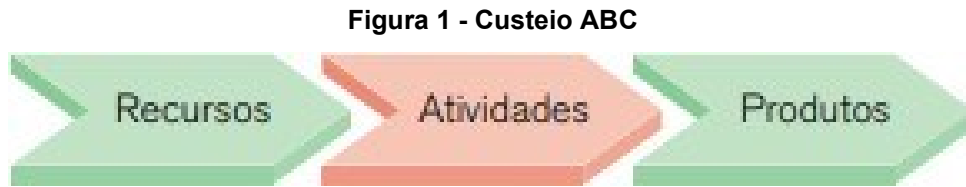
Este método tem como princípio reduzir sensivelmente as distorções causadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Também é possível aplicá-lo aos custos diretos, porém, a maior diferença deste método para os métodos tradicionais citados anteriormente está no tratamento dos custos indiretos. (MARTINS, 2002).

Para Borges (2015), a atribuição de custos às atividades pelo método ABC ocorre de três maneiras distintas: alocação direta, rastreamento e rateio. A alocação direta é quando se tem dados confiáveis e objetivos quanto à alocação dos custos às atividades. O rastreamento é quando a alocação dos custos é realizada com base na relação causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração do custo. Já o rateio, ocorre quando não é possível realizar a alocação direta ou rastreamento.

Deste modo, o método tem como pretexto que as atividades consomem recursos e os produtos consomem atividades. (MARTINS, 2002).

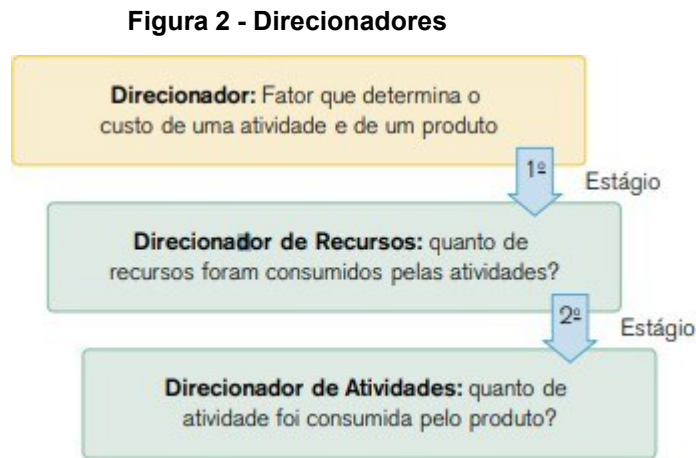
A necessidade de melhor alocar os custos indiretos se deu por conta do avanço tecnológico e a complexidade dos processos produtivos, bem como, a variedade de produtos e modelos fabricados nos dias atuais. (BORGES, 2015).

Desta forma, pode-se representar o custeio ABC pela Figura 1:



Fonte: Borges (2015, p.83).

Vale ressaltar que a alocação dos custos aos produtos é realizada por meio de direcionadores de custo, podendo ser direcionadores de recursos ou de atividades. Direcionadores de recursos se referem ao primeiro estágio e estão ligados à quantidade de recursos consumidos pela atividade, já os de atividade, são de segundo estágio, se referindo a atividade consumida pelo produto. Por meio da Figura 2, Borges (2015) afirma esta categorização de direcionadores:



Fonte: Borges (2015, p.85).

4.3.2.2 Método da unidade esforço da produção (UEP)

Segundo Ferreira (2015), o método UEP consiste em determinar uma medida comum para unificação dos produtos e processos da empresa, isto é, a soma de todos os esforços produtivos requeridos para a transformação da matéria prima em produto final. Para alcançar esta unificação, ocorre a separação entre o que compõe esforços produtivos e esforços auxiliares. Os esforços produtivos são todos aqueles envolvidos

diretamente no processo de fabricação do produto, por consequência, todos os outros esforços indiretamente conectados ao produto final são classificados como auxiliares.

Deste modo, os custos auxiliares são alocados aos esforços produtivos que por sua vez são repassados aos produtos.

4.3.2.3 Custeio pela margem de contribuição

O custeio pela margem de contribuição nada mais é que uma forma de custeio variável que utiliza como princípio de análise o cálculo da margem de contribuição de cada produto, para assim tomar decisões de incentivo de produção ou descontinuidade de venda do produto. A critério de definição, de acordo com Borges (2015), a Margem de Contribuição representa a quantidade monetária gerada pelas vendas, capaz de suprir os custos fixos, retornando como resultado o lucro, podendo ser representado de forma unitária ou total. Para Borges (2015, p.45), “A margem de contribuição (MC) é calculada pela diferença entre receita e os custos e despesas variáveis”.

A metodologia deste sistema consiste em dois pilares principais: Demonstrativo Gerencial de Resultados (DGR) e Ficha Técnica do Produto. Desta forma, através da construção do DGR, a margem de contribuição servirá como critério de rateio dos custos fixos. Já a Ficha Técnica do Produto, servirá para indicar a matéria-prima utilizada para a fabricação e venda do produto em um determinado período de tempo. (FERREIRA, 2015).

Portanto, a margem de contribuição irá explicitar os itens do inventário com maior potencial de amortização dos custos fixos e maior capacidade de contribuição para o lucro esperado pela empresa. A partir dessa premissa, surge a ideia de incentivo de produção dos itens com maior Margem de Contribuição. (FERREIRA, 2015).

Ferreira (2007) explicita os benefícios da utilização da Margem de Contribuição:

- Base de Rateio para os Custos Fixos, Investimentos, Despesas Financeiras, Receitas Financeiras e Impostos Sobre o Lucro, do Demonstrativo Geral para as Unidades de Negócios.

- Base de Rateio para os Custos Fixos das Unidades de Negócios e para os itens que as compõem.
- Conhecimento do Ponto de Equilíbrio Financeiro da Empresa.
- Conhecimento da Lucratividade Real dos produtos.
- Análise do desempenho das Vendas.
- Agilizar nas tomadas de decisões gerenciais sobre as Unidades de Negócios e seus produtos.
- Verificação e análise criteriosa da permanência ou não dos produtos comercializados pela empresa.

Outro fator importante, como já citado anteriormente, é a construção do Demonstrativo Gerencial de Resultados que, em sua modalidade contábil, é conhecido por Demonstrativo de Resultados do Exercício (DRE). Através desta ferramenta, faz-se possível analisar a demonstração de lucro ou prejuízo obtido pela empresa durante o período analisado. Além disso, pode-se observar por meio da Figura 3 um exemplo de aplicação desta ferramenta, a análise do DRE irá fornecer um direcionamento, através dos dados, para tomada de decisão por parte da equipe de gestão de custos da empresa. (FERREIRA, 2015).

Figura 3 - Exemplo de modelo de DRE

MODELO ESTRUTURA GERENCIAL DE RESULTADOS RESUMO SINTÉTICO		
	VALOR	%
RECEITA TOTAL	R\$378.179,94	100,0%
A Vista	R\$80.241,22	21,2%
A Prazo	R\$297.938,72	78,8%
CUSTOS VARIÁVEIS TOTAL	R\$241.959,61	64,0%
Custo Variável de Produção	R\$219.592,74	58,1%
Custo Variável de Vendas	R\$22.366,87	5,9%
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	R\$136.220,33	36,0%
CUSTOS FIXOS	R\$72.557,72	19,2%
LUCRO OPERACIONAL	R\$63.662,61	16,8%

Fonte: Ferreira (2015, p.58)

A primeira etapa a ser realizada é o cálculo da Margem de Contribuição do Item (MCI). Para isso, deve-se calcular inicialmente os valores de custo variável de venda (CVV) e custo variável de produção (CVP), ambos são obtidos através do DRE. A partir do CVP, é abatido o Custo de Mercadoria Vendida, o que representa o valor correspondente à matéria-prima total utilizada na produção dos itens faturados. (FERREIRA, 2015).

Segundo Ferreira (2015), o levantamento de dados para realização do cálculo do MCI deve ser:

1. Custo Fixo Total da Empresa - (%)
2. Custo Variável de Vendas (CVV) - (%)
3. Custo Variável de Produção (CVP) - (%)

4. Margem de Contribuição Total da Empresa (MCT) - (\$)
5. Matéria-prima do produto (MP) - (\$)
6. Giro Médio do item (GMI) - (unidades)

Em seguida, utiliza-se as fórmulas a seguir para cálculo dos valores de CVV e CVP:

$$CVV = \text{Preço venda} * \%CVV \rightarrow (\$) \quad (1)$$

$$CVP = \text{Preço venda} * \%CVP \rightarrow (\$) \quad (2)$$

Após a efetivação dos cálculos anteriores, são utilizadas as seguintes expressões para extração dos valores do MCI, tanto em valores monetários como em porcentagem:

$$MCI = ((PV(\$) - (CVV(\$) + CVP(\$) + MP(\$))) * GMI(unid)) \rightarrow (R\$) \quad (3)$$

$$MCI = MCI(R\$)/MCT(R\$) \rightarrow (\%) \quad (4)$$

Vale ressaltar que a Margem de Contribuição Total (MCT) é o resultado da subtração entre a Receita Total e o Custo Variável Total.

A partir da obtenção do valor do MCI, é possível dar seguimento ao método e adentrar a segunda etapa, onde se deseja calcular o Rateio do Custo Fixo Unitário (CFU).

O levantamento de dados para realização do cálculo do rateio CFU, segundo Ferreira (2015):

1. Custo Fixo Unitário (CFU) - (\$)
2. Margem Contribuição do Item (MCI) - (%)
3. Giro Médio do Item (GMI) - (unidade)

A partir do levantamento de dados, utilizando a expressão citada abaixo pode-se encontrar o valor do rateio CFU:

$$CFU = CF * MCI / GMI \rightarrow (\$) \quad (5)$$

A margem de contribuição unitária se dá pela diferença entre o preço praticado e o custo variável total do período. A margem de contribuição total é obtida através da multiplicação da margem de contribuição unitária pela quantidade vendida do produto. Portanto, o custo fixo total da empresa multiplicado pela margem de contribuição do item, em formato percentual, em razão do volume de produção (GMI),

irá retornar o valor do CFU em unidades monetárias. Já o custo total é obtido através da expressão:

$$(MP + CFU)/100 - (CVP\% + CVV\%) \quad (6)$$

onde:

MP = Custo de matéria prima;

CFU = Custo Fixo Unitário;

CVP% = Custo Variável de Produção (percentual);

CVV% = Custo Variável de Vendas (percentual).

Por fim, após este procedimento de levantamento de dados e informações, deve-se calcular o preço sugerido de venda do item ou produto, de acordo com a formulação sugerida por Ferreira (2015):

$$(MP + CFUnit.)/(100 - (CVP\% + CVV\% + Lucro)) \quad (7)$$

onde:

MP = Custo de matéria prima;

CF Unit = Custo Fixo Unitário;

CVP% = Custo Variável de Produção, em porcentagem;

CVV% = Custo Variável de Vendas, em porcentagem;

Lucro = Margem de Lucro desejável para o produto, obtidas juntamente ao setor Comercial/Vendas.

Para determinar o método de custeio mais adequado à empresa em análise, levou-se em consideração seu segmento de atuação, que é o setor de comércio. Nesse contexto, o método de custeio pela Margem de Contribuição se mostra mais apropriado, uma vez que não leva em consideração o tempo de processo, requisito essencial para a aplicação dos métodos RKW e UEP, nem o volume produzido, condição necessária para a aplicação do Método por Absorção.

Outra opção possível seria o Custeio ABC, entretanto, esse método requer um volume de informações que não seria possível obter para o desenvolvimento deste trabalho, uma vez que demandaria tempo e investimento da empresa em estudo.

5 MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA

Este tópico tem por objetivo explicitar os procedimentos e métodos utilizados, definidos em três vertentes principais: natureza da pesquisa, caracterização da empresa e coleta de dados.

5.1 Natureza da pesquisa

A presente pesquisa é de natureza aplicada, isto é, utilizou o conhecimento tecnológico para resolução prática de problemas específicos. O método de custeio por margem de contribuição auxiliou, através de sua análise, a precificação e observação de como se dão os custos atualmente na empresa, além de, a partir dos resultados, contribuir de forma direta para as tomadas de decisão por parte da equipe de gestão.

Quanto à abordagem, pode-se dizer que se deu de forma quali-quantitativa, utilizando levantamento de dados, classificação dos custos e análise de resultados advindos da aplicação do método.

A modalidade de pesquisa quali-quantitativa interpreta as informações quantitativas por meio de símbolos numéricos e os dados qualitativos mediante a observação, a interação participativa e a interpretação do discurso dos sujeitos (semântica) (KNECHTEL, 2014, p. 106).

O objetivo é descritivo, pois foi realizada a interpretação e implementação do método de forma a proporcionar levantamento de dados a fim de retornar informações congruentes, a partir da análise pura dos resultados obtidos por esta pesquisa, para as tomadas de decisão da empresa.

Este tipo de pesquisa preocupa-se em identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos. Ou seja, este tipo de pesquisa explica o porquê das coisas através dos resultados oferecidos. Uma pesquisa explicativa pode ser a continuação de outra descritiva, posto que a identificação de fatores que determinam um fenômeno exige que este esteja suficientemente descrito e detalhado. (GIL, 2007, p. 43).

A elaboração da pesquisa foi realizada através do método Survey. Este método consiste em realizar a coleta de dados por meio de uma ou mais ferramentas para, posteriormente, empregar o método de custeio para obtenção dos resultados de importância para a análise.

Para Nascimento e Sousa (2016), pode-se definir o procedimento de pesquisa como estudo de caso.

É composto de três fases: uma exploratória; outra de sistematização de coleta de dados e delimitação do estudo, e a última de análise e interpretação das descobertas. (NASCIMENTO, 2016, p. 5)

A estrutura da pesquisa foi projetada da seguinte forma: elaboração do referencial teórico sobre a área de pesquisa; em seguida a determinação das técnicas e métodos para coleta de dados da empresa; tomada de dados e classificação dos mesmos; análises das informações coletadas; aplicação do custeio por margem de contribuição; por fim, a análise dos resultados obtidos.

5.2 Caracterização da empresa

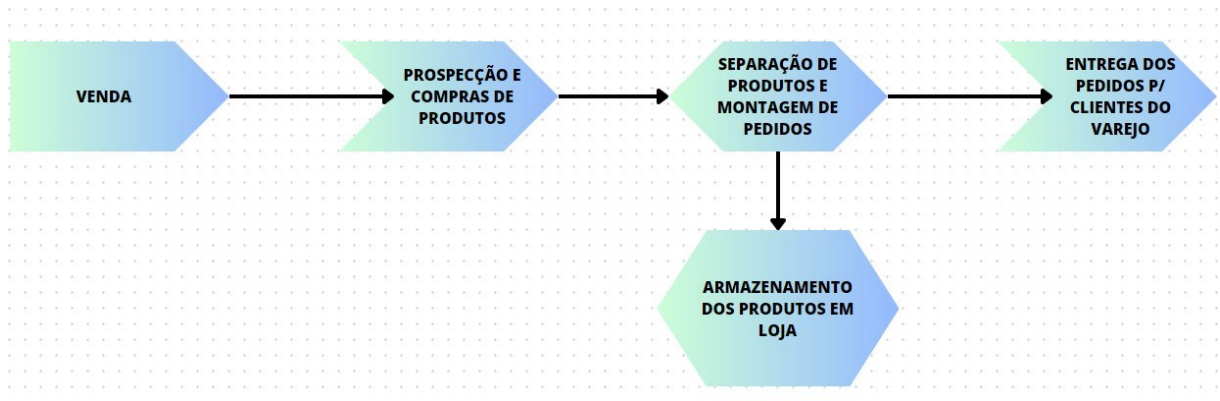
Para a caracterização da empresa, é necessário pontuar algumas informações, como: histórico, localização, tipos de produtos e serviços de análise e mercado de atuação. A empresa foi fundada em 1987, localizada na região sul da cidade de Londrina, no norte do Paraná. Oferece produtos e serviços de limpeza tanto para comercialização no varejo como vendas para outras empresas (terceiros), estas podem contratar algum serviço ofertado ou somente adquirir produtos do varejo oferecidos pela loja. Vale ressaltar que a empresa conta atualmente com um quadro de aproximadamente 50 colaboradores, o que, de acordo com o anuário de 2013 do SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas), pode-se considerar uma empresa de médio porte.

Através de uma tomada de dados realizada junto ao setor administrativo operacional e financeiro da empresa, observou-se que o perfil de consumidores se

reflete em pessoas físicas de classe A, acima dos 40 anos de idade. Também vale ressaltar que segundo o histórico de vendas da empresa, o mês de novembro representa a maior receita, isto ocorre, pois, a demanda para os produtos e serviços ofertados cresce, em decorrência da realização de limpeza das casas em preparação para as festas de final de ano.

Quanto às operações de compra e venda da empresa, pode-se representá-las a partir do fluxograma ilustrado na Figura 4.

Figura 4 - Fluxograma dos processos de compra e venda



Fonte: Autoria Própria (2023).

1. Venda – Os clientes e vendedores entram em contato com a empresa para iniciarem o processo de negociação.
2. Compra – O processo de compras ocorre a partir de uma análise do valor gasto para aquisição da matéria prima, bem como sua disponibilidade no mercado por parte dos fornecedores, com isso, os produtos são adquiridos.
3. Separação dos produtos – Como os produtos são adquiridos em grande quantidade e não necessariamente são comprados do mesmo fornecedor ou marca, é necessário que exista uma separação para checagem da qualidade dos produtos e, caso não seja necessário efetuar alguma devolução ou troca, iniciar a separação para organização

do estoque. A partir disso, os pedidos são montados e encaminhados para entrega.

4. Entregas – Posterior a montagem dos pedidos e encaminhamento do estágio de separação dos produtos, às entregas são efetuadas.
5. Armazenamento – Os produtos que não foram enviados para pedidos são armazenados em loja física, ficando disponíveis para atendimento do público geral ou para uma eventual reposição dos pedidos já entregues.

5.3 Coleta de dados

Sendo assim para a realização da proposta desta pesquisa, foram necessárias 5 etapas: seleção dos 10 produtos de maior evasão da empresa e seus respectivos custos, efetuação do levantamento de dados quanto aos custos fixos e variáveis, construção do Demonstrativo de Resultados do Exercício (DRE), aplicação do método de custeio por margem de contribuição e, por fim, realização da análise para avaliação dos resultados obtidos.

A seleção dos produtos foi realizada a partir dos dados de vendas referentes ao mês de setembro de 2023. Os dados foram obtidos juntamente ao setor de gestão financeira da empresa.

Enquanto a aplicação do método de custeio por margem de contribuição, foi utilizado como ferramenta uma planilha eletrônica, a fim de otimização de tempo e possibilidade de melhor visualização dos dados.

O preço praticado dos produtos foi levantado juntamente ao setor de gestão comercial e operacional da empresa. Em relação aos dados de custos fixos, custos variáveis e custo de matéria prima adquirida, foram obtidos juntamente ao setor de gestão financeira da empresa, assim como as receitas. A partir dos dados levantados será possível realizar a construção do DRE.

6 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Este tópico apresenta os resultados e discussões desta pesquisa, desde as listagens de produtos até as discussões dos resultados obtidos a partir da aplicação do método.

6.1 Produtos Estudados

A empresa opera com a revenda de produtos para o mercado de produtos de limpeza. Desta forma, as variações mensais dos preços de compra dos produtos são baixas, possibilitando a formação de estoque, afim de atender as demandas.

Os produtos apresentam características variadas, sendo: solventes, detergentes, desengordurantes, removedores de cera, papéis toalha, desinfetantes e entre outros.

Para definição dos produtos foi tomado como referência a demanda, desta forma, a Tabela 1 contempla a lista de produtos mais vendidos no mês de setembro de 2023, organizados de acordo com a maior geração de receita:

Tabela 1 – Lista de Produtos

	PRODUTOS	QUANTIDADE DE VENDA (un.)	CUSTO DE COMPRA	RECEITA GERADA	CUSTO UNIT. DE COMPRA
1	SOLUCEN 30L	41	R\$ 4.592,00	R\$ 14.350,00	R\$ 112,00
2	LM 515 30L	47	R\$ 3.948,00	R\$ 11.750,00	R\$ 84,00
3	REMOCRIL POWER 5L - GIRASSOL	20	R\$ 2.290,80	R\$ 7.000,00	R\$ 114,54
4	DETERGENTE NEUTRO 30 LITROS	43	R\$ 1.591,00	R\$ 6.450,00	R\$ 37,00
5	PAPEL TOALHA INTERFOLHA 20 20 1000FLS 18GR LEVEZA	126	R\$ 1.328,04	R\$ 3.107,16	R\$ 10,54
6	MULTIBAC BP 5L GIRASSOL	2	R\$ 600,24	R\$ 2.783,00	R\$ 300,12
7	LAVESSOL MAQ BB5L MULTI SEPT SPRAY	6	R\$ 407,88	R\$ 1.650,00	R\$ 67,98
8	PAPEL BOBINA TRACTION 6X200	12	R\$ 480,00	R\$ 1.620,00	R\$ 40,00
9	VIDROLUX 5L GIRASSOL	13	R\$ 385,35	R\$ 1.560,00	R\$ 29,64

10	ANTISSEPTICO 400ML - TRILHA	60	R\$ 456,00	R\$ 1.020,00	R\$ 7,60
----	-----------------------------	----	---------------	-----------------	-------------

Fonte: Autoria Própria (2023).

Vale ressaltar que as quantidades de produtos vendidos e os custos agregados foram obtidos a partir do setor financeiro da empresa em questão.

6.2 Custo da Matéria-Prima

A empresa opera com a revenda de produtos para o mercado de produtos de limpeza. Desta forma, as variações mensais dos preços de compra dos produtos são baixas, possibilitando a formação de estoque, afim de atender as demandas.

Com relação ao custo de matéria prima, foi considerado para efeito de cálculos o custo de compra dos produtos revendidos pela seção de distribuição da empresa. Pode-se observar os respectivos custos de compra dos produtos analisados apresentados na Tabela 2.

Tabela 2 - Preço de Matéria-Prima

	PRODUTOS	CUSTO UNIT.DE COMPRA
1	SOLUCEN 30L	R\$ 112,00
2	LM 515 30L	R\$ 84,00
3	REMOCRIL POWER 5L - GIRASSOL	R\$ 114,54
4	DETERGENTE NEUTRO 30 LITROS	R\$ 37,00
5	PAPEL TOALHA INTERFOLHA 20 20 1000FLS 18GR LEVEZA	R\$ 10,54
6	MULTIBAC BP 5L GIRASSOL	R\$ 300,12
7	LAVESSOL MAQ BB5L MULTI SEPT SPRAY	R\$ 67,98
8	PAPEL BOBINA TRACTION 6X200	R\$ 40,00
9	VIDROLUX 5L GIRASSOL	R\$ 29,64
10	ANTISSEPTICO 400ML - TRILHA	R\$ 7,60

Fonte: Autoria Própria (2023)

6.3 Custos

Para a análise dos custos foi construído o DRE a partir do relatório financeiro referente ao mês de setembro de 2023, fornecido pela equipe financeira da empresa. Deve-se dizer que os dados utilizados contemplam o necessário para aplicação do método. Com isso, foram identificados os custos fixos e variáveis (de venda e compra) e as demais informações inerentes à construção do DRE, cujo mesmo pode ser visualizado na Tabela 3.

Tabela 3 – DRE

DRE		
RECEITA TOTAL	R\$ 108.605,69	100%
Custo Variável Total	R\$ 69.587,69	64%
Custo Variável de Compra	R\$ 48.570,77	45%
Custo de Compra	R\$ 46.307,95	
Frete	R\$ 2.262,82	
Custo Variável de Venda	R\$ 21.016,92	19%
Impostos sobre vendas	R\$ 7.119,59	
Comissão de vendas	R\$ 13.897,33	
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	R\$ 39.018,00	36%
CUSTOS FIXOS	R\$ 33.455,84	31%
Folha salarial	R\$ 13.810,32	
Impostos	R\$ 8.929,38	
Conta de Água	R\$ 125,47	
Consortio e Seguro	R\$ 9.769,03	
Telefonia	R\$ 376,33	
Internet Empresa	R\$ 55,38	
Conta de Energia	R\$ 161,43	
Vale Transporte	R\$ 133,50	
Segurança	R\$ 50,00	
Sistema	R\$ 45,00	
LUCRO OPERACIONAL	R\$ 5.562,16	5%

Fonte: Autoria Própria (2023)

Os custos variáveis de venda e compra correspondem a aproximadamente 21% da receita total da empresa. Já os custos fixos, segundo os dados coletados, correspondem a 31% da receita total.

6.4 Margem de Lucro

Para definição da margem de lucro, foi realizada uma tomada de dados junto a empresa. Sendo assim, optou-se por definir a margem de lucro de 25% para os quatro produtos com menor evasão, 20% para os três produtos intermediários e 15% para os três produtos com maior índice de venda.

6.5 Método de Custeio por Margem de Contribuição

Para a aplicação do método foi utilizado o software Excel, a fim de executar e organizar os cálculos e, por sua vez, possibilitar melhor visualização dos resultados obtidos.

O primeiro passo foi identificar o produto e a quantidade vendida em unidades. A partir disso, utilizando os dados obtidos do relatório financeiro para o mês de estudo, obteve-se a média dos preços praticados de venda e calculou-se os custos de compra unitário. Para o cálculo do preço de venda, foi dividido a receita total obtida referente ao produto dividida pela quantidade de produtos vendidos. Enquanto ao preço médio de custo de compra de matéria prima, foi dividido o valor total pago na aquisição do produto pela quantidade adquirida. Tais informações estão representadas pela Tabela 4.

- Valor total de Venda do Produto SOLUCEN 30L no mês = R\$ 14350,00
- Valor total do Custo de Compra do mês = R\$ 4592,00
- Quantidade Total de Produtos = 41 un.
- Preço Praticado = (R\$ 14350,00)/41=R\$ 350,00
- Custo unitário de compra = (R\$ 4592,00)/41= R\$ 112,00

Tabela 4 - Preços unitários

PRODUTO	QUANTIDADE DE VENDA (un.)	CUSTO DE COMPRA	RECEITA GERADA	CUSTO UNIT. DE COMPRA UN.	CUSTO UNIT. DE VENDA
SOLUCEN 30L	41	R\$ 4.592,00	R\$ 14.350,00	R\$ 112,00	R\$ 350,00

Fonte: Autoria Própria (2023)

Uma vez determinado o preço de venda do produto e o custo de compra unitário, fez-se possível calcular os custos variáveis de venda e de compra. O custo variável total foi calculado multiplicando o preço de venda pela porcentagem de custo variável total, adicionando o custo unitário de compra. A partir dos valores calculados, obteve-se a margem de contribuição do item (MCI). Os valores encontrados estão representados na Tabela 5.

- $CVC = 2\% \times R\$ 350,00 = R\$ 7,28$
- $CVV = 19\% \times R\$ 350,00 = R\$ 66,50$
- $CVT = (21\% \times R\$ 350,00) + 112,00 = R\$ 185,78$
- $MC \text{ Unitária} = R\$ 350,00 - R\$ 185,78 = R\$ 164,22$

Tabela 5 – Custos e Margem de contribuição unitária

PRODUTO	SOLUCEN 30L
CVV (19%)	R\$ 66,50
CVC (2%)	R\$ 7,28
CVT (21%)	R\$ 185,78
MC Unit.	R\$ 164,22

Fonte: Autoria Própria (2023)

Sendo assim, outra informação retirada da construção do DRE foi a Margem de Contribuição Total considerando todos os itens. Dando seguimento a aplicação do método, utilizaram-se as informações calculadas anteriormente para obtenção da MC total do item analisado, com isso, calculou-se também o custo fixo unitário,

multiplicando o custo fixo total pela margem de contribuição unitária. As informações supracitadas podem ser vistas na Tabela 6.

- MC Total do item = R\$164,22 ×41 = R\$ 6733,02
- MC total de todos os produtos = R\$ 24398,88
- % do item na MC Total = R\$6733,02/(R\$ 24398,88) = 27,60%
- Custo Fixo Unitário = (R\$ 33455,84× 27,60%)/41 = R\$ 225,18
- Margem de Lucro Desejada pela empresa = 15%
- Preço Sugerido = R\$ 338,40

Tabela 6 - Margem de Contribuição

PRODUTO	SOLUCEN 30L
MC total do item	R\$ 6733,02
MC Total dos Produtos	R\$ 24398,88
% do Produto na MC Total	27,60 %
Custo Fixo unit.	R\$ 225,18
Margem de Lucro	15%
Preço sugerido	R\$ 338,40

Fonte: Autoria Própria (2023)

De forma análoga, foi realizado os mesmos procedimentos para todos os produtos listados, corroborando nas Tabelas 7, 8, 9 e 10.

Tabela 7 – Produtos e custos

	PRODUTO	QTD E	PREÇO PRAT.	CC Unit.
1	SOLUCEN 30L	41	R\$ 350,00	R\$ 112,00
2	LM 515 30L	47	R\$ 250,00	R\$ 84,00
3	REMOCRIL POWER 5L - GIRASSOL	20	R\$ 350,00	R\$ 114,54

4	DETERGENTE NEUTRO 30 LITROS	43	R\$ 150,00	R\$ 37,00
5	PAPEL TOALHA INTERFOLHA 20 20 1000FLS 18GR LEVEZA	126	R\$ 24,66	R\$ 10,54
6	MULTIBAC BP 5L GIRASSOL	2	R\$ 1.391,50	R\$ 300,12
7	LAVESSOL MAQ BB5L MULTI SEPT SPRAY	6	R\$ 275,00	R\$ 67,98
8	PAPEL BOBINA TRACTION 6X200	12	R\$ 135,00	R\$ 40,00
9	VIDROLUX 5L GIRASSOL	13	R\$ 120,00	R\$ 29,64
10	ANTISSEPTICO 400ML - TRILHA	60	R\$ 17,00	R\$ 7,60

Fonte: Autoria Própria (2023)

Tabela 8 – Custos Variáveis

CVC		CVV		CVT
%	R\$	%	R\$	R\$
2%	R\$ 7,28	19%	R\$ 66,50	R\$ 185,78
2%	R\$ 5,20	19%	R\$ 47,50	R\$ 136,70
2%	R\$ 7,28	19%	R\$ 66,50	R\$ 188,32
2%	R\$ 3,12	19%	R\$ 28,50	R\$ 68,62
2%	R\$ 0,51	19%	R\$ 4,69	R\$ 15,74
2%	R\$ 28,94	19%	R\$ 264,39	R\$ 593,45
2%	R\$ 5,72	19%	R\$ 52,25	R\$ 125,95
2%	R\$ 2,81	19%	R\$ 25,65	R\$ 68,46
2%	R\$ 2,50	19%	R\$ 22,80	R\$ 54,94
2%	R\$ 0,35	19%	R\$ 3,23	R\$ 11,18

Fonte: Autoria Própria (2023)

Tabela 9 – Margem de Contribuição e Custo Fixo Unitário

MC Unit		MCI		CF Unit.
R\$	%	R\$	%	R\$
R\$ 164,22	46,92%	R\$ 6.733,02	27,60%	R\$ 225,18
R\$ 113,30	45,32%	R\$ 5.325,10	21,83%	R\$ 155,36
R\$ 161,68	46,19%	R\$ 3.233,60	13,25%	R\$ 221,70
R\$ 81,38	54,25%	R\$ 3.499,34	14,34%	R\$ 111,59
R\$ 8,92	36,18%	R\$ 1.124,13	4,61%	R\$ 12,23
R\$ 798,05	57,35%	R\$ 1.596,10	6,54%	R\$ 1.094,29
R\$ 149,05	54,20%	R\$ 894,30	3,67%	R\$ 204,38
R\$ 66,54	49,29%	R\$ 798,50	3,27%	R\$ 91,24
R\$ 65,06	54,22%	R\$ 845,80	3,47%	R\$ 89,21
R\$ 5,82	34,21%	R\$ 348,98	1,43%	R\$ 7,98
		R\$		
	MCT	24.398,88		

Fonte: Autoria Própria (2023)

Tabela 10 - Resultado Global

C. Total	M. Lucro	PREÇO Sug.	DIF.
R\$	%	R\$	R\$
R\$ 337,89	15%	R\$ 338,40	-R\$ 11,60
R\$ 239,86	15%	R\$ 240,22	-R\$ 9,78
R\$ 336,95	15%	R\$ 337,45	-R\$ 12,55
R\$ 148,90	20%	R\$ 149,20	-R\$ 0,80
R\$ 22,82	20%	R\$ 22,87	-R\$ 1,79

R\$ 1.397,36	20%	R\$ 1.400,16	R\$ 8,66
R\$ 272,93	25%	R\$ 273,62	-R\$ 1,38
R\$ 131,52	25%	R\$ 131,85	-R\$ 3,15
R\$ 119,11	25%	R\$ 119,41	-R\$ 0,59
R\$ 15,61	25%	R\$ 15,65	-R\$ 1,35

Fonte: Autoria Própria (2023)

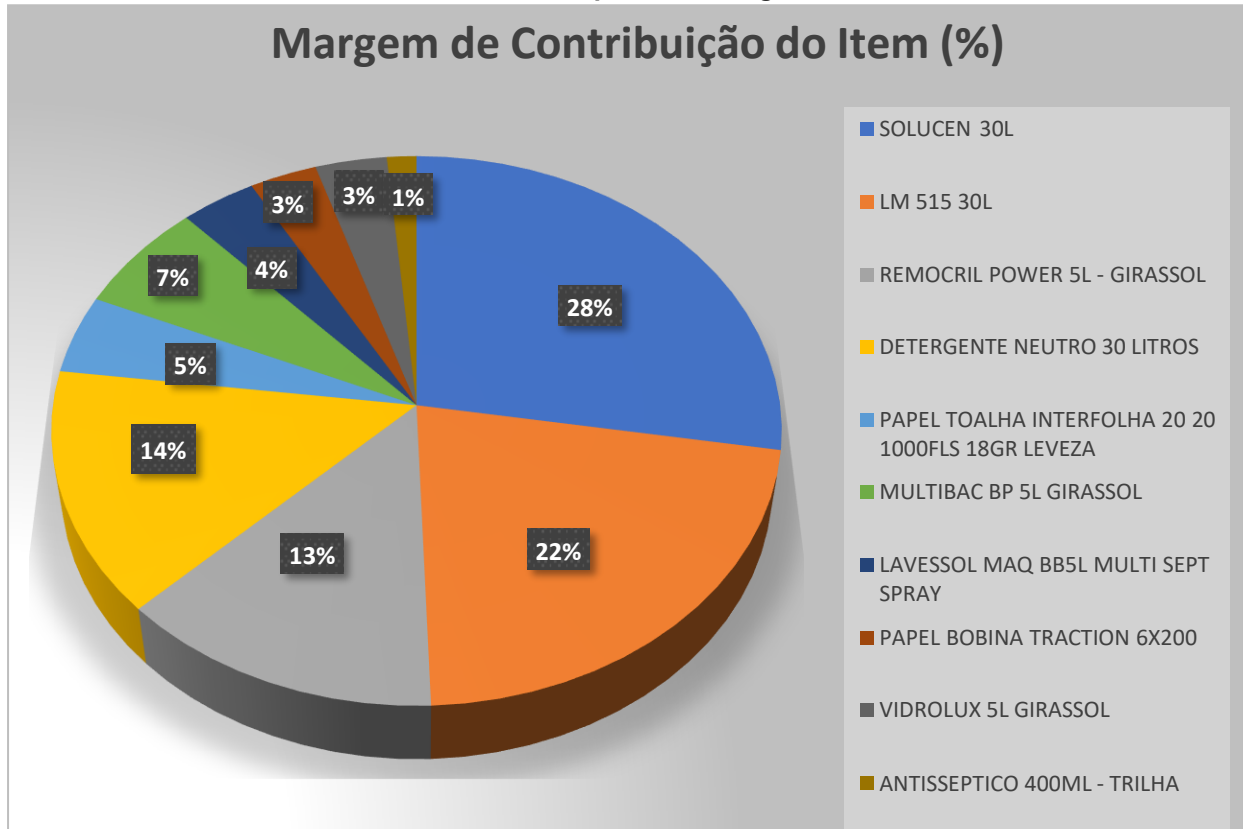
Portanto, obteve-se os resultados para todos os produtos por meio da aplicação do método, desde as margens de contribuição de cada item, até os preços sugeridos de venda considerando as margens de lucro esperadas. É importante ressaltar que, as diferenças entre os preços sugeridos e praticados é um dado relevante de comparação quanto as expectativas de lucro da empresa.

Vale lembrar que para o estudo em questão, o Custo Variável de Produção (CVP) pode ser entendido como Custo Variável de Compra (CVC), já que, a empresa por se tratar de um comércio de revenda, adquiri produtos já acabados, tornando o termo CVP inadequado.

6.6 Considerações

Com relação aos dados apresentados na Tabela 9, percebe-se que o produto SOLUCEN 30L representa a maior margem de contribuição. Deste modo, é o produto com maior capacidade de absorção dos custos fixos da empresa, todavia, os produtos que apresentam maior receita total mensal, podem não representar a maior margem de contribuição, porém, para este caso isto ocorre. Pode-se verificar as margens de contribuição de cada item no Gráfico 1 representado a seguir.

Gráfico 1 – Representação gráfica da MCI



Fonte: Autoria Própria (2023)

É notável que os quatro produtos que apresentam menor margem de contribuição foram: LAVESSOL MAQ BB5L MULTI SEPT SPRAY, PAPEL BOBINA TRACTION 6X200, VIDROLUX 5L GIRASSOL E ANTISSEPTICO 400ML. Ainda que possuíssem a maior margem de lucro (25%), a capacidade de absorver os custos fixos da empresa se situa em uma variação de 1% a 4% para estes produtos.

7 CONCLUSÃO

A partir da aplicação do método de custeio por margem de contribuição, constatou-se que, dentro das expectativas de lucro apresentadas pela empresa, os preços praticados e os preços sugeridos encontrados nos cálculos foram valores próximos. Isto pode indicar que o setor financeiro da empresa possui bom conhecimento sobre o mercado de atuação, já que a aplicação do método mostrou baixa variação nos resultados finais.

Contudo, foi possível identificar que, para a maioria dos casos, a margem de lucro esperada pela empresa já tem sido atendida, considerando que a variação máxima entre os preços sugeridos foi de R\$8,66 acima e R\$12,55 abaixo dos preços praticados de venda.

Deste modo, sugere-se, como melhoria do processo de precificação, um ajuste no preço de venda do produto MULTIBAC BP 5L GIRASSOL, uma vez que, por meio do método, identificou-se que o preço sugerido de venda indicou um aumento de R\$ 8,66 sobre o preço praticado.

Vale ressaltar também que o produto SOLUCEN 30L encontrou-se com preço praticado a R\$11,60 acima do preço sugerido por este estudo. Por ser o produto com maior capacidade de absorção dos custos fixos da empresa, sugere-se como melhoria um ajuste no preço de venda, tornando-o mais acessível, o que pode indicar um aumento de lucratividade para a empresa, já que, segundo os históricos de vendas, o produto possui giro médio elevado quando comparado aos demais.

Por fim, tem-se como satisfatórios os resultados obtidos por essa análise, uma vez que se fez possível identificar os custos, aplicar o método e avaliar seus resultados. Sugere-se ainda que os gestores do setor financeiro apliquem as técnicas apresentadas para todos os produtos comercializados, a fim de identificar possíveis ajustes de preço ou mesmo descontinuidade de produtos, pautados nos resultados da aplicação do método.

REFERÊNCIAS

- BERTÓ, D. J.; BEULKE, R. Gestão de Custos. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- BORGES, V. Contabilidade de Custos. 1 ed. Rio de Janeiro: Seses, 2015.
- BORNIA, A. C. Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas. São Paulo, Atlas S. A., 2010. v. 3.
- BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. Gestão de Custos e Formação de Preços: Com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 3. ed. São Paulo, Atlas S.A., 2004.
- FERREIRA, J. A. Custos Industriais, uma Análise Gerencial. 1ª Edição. Editora STS. São Paulo. 2007.
- FERREIRA, J. A. Gestão de Custos: Aspectos introdutórios da Contabilidade de Custos. un.1. Maringá: NEAD – Núcleo de Educação a distância, 2015.
- GERHARDT, T. e S., Denise Tolfo (org). Métodos de pesquisa. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009. Disponível em:
<<http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>> Acesso em: 20/04/2023.
- GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- KNECHTEL, M. R. Metodologia da pesquisa em educação: uma abordagem teórico-prática dialogada. Curitiba: Intersaberes, 2014.
- MARION, J. C. Análise Das Demonstrações Contábeis: Contabilidade Empresarial. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MEGLIORINI, E. Custos. 2. ed. rev. e ampl São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- MEGLIORINI, E. Custos: Análise e Gestão. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.
- NASCIMENTO, F. P.; SOUSA, F. L. L. Metodologia da Pesquisa Científica: teoria e prática – como elaborar TCC. Brasília: Thesaurus, 2016.
- NUNES, I.; BUENO, J.; ÂNGELO, J.; SCHIAVON, T. O Emprego do Método de Custeio RKW como Instrumento de Apoio à Decisão em uma Indústria Moveleira. XL ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO – Foz do Iguaçu, 20/10/2020 a 23/10/2020. < https://www.researchgate.net/profile/Jose-Ferreira-40/publication/346688060_O_Emprego_do_Metodo_de_Custeio_RKW_como_Instrumento_de_Apoio_a_Decisao_em_uma_Industria_Moveleira/links/5fcebff5a6fdcc697beb9b2f/O-Emprego-do-Metodo-de-Custeio-RKW-como-Instrumento-de-Apoio-a-Decisao-em-uma-Industria-Moveleira.pdf> Acesso em: 30/04/2023

PRADANOV, C.; FREITAS, E. Metodologia do trabalho científico. Ed.2. Rio Grande do Sul, 2013. Disponível em: <<https://www.feevale.br/institucional/editora-feevale/metodologia-do-trabalho-cientifico-2-edicao>>. Acesso em: 05/04/2023

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae>> Acesso em: 25/04/2023

SILVA, E. M.; MOTA, M. B. Evolução Histórica da Contabilidade e dos Sistemas de Gestão de Custos. VIII Congreso del Instituto Internacional de Costos, Punta Del Este, Uruguai, 2003.

VICECONTI, P.E. V.; NEVES, S. Contabilidade de Custos. 11ªed. São Paulo: Saraiva, 2013.