

GESTÃO DE CUSTOS PARA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA DE UMA INDÚSTRIA DE PRODUÇÃO ARTESANAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

Marcela Cristina Mendes Aguiar

Pós-graduando em administração pública, PUC-Minas
maahcmendes@hotmail.com

Cristiano Moreira da Silva

Mestre em Economia de Empresas, FEAD/MG
cristianomoreirasilva@hotmail.com

Edvar Lucio Miranda

Especialista em Gestão Contábil e tributária pela Faculdade Novos Horizontes
edvarmiranda@gmail.com

João Paulo de Assis Valadares

Mestrando em Ciências Contábeis, UFMG
joaopaulovaladares@yahoo.com

RESUMO

Gestão de custos é uma importante ferramenta na tomada de decisões nas sociedades empresárias. As micro e pequenas empresas têm grande relevância para a economia brasileira, mas na maioria das vezes essas empresas não se utilizam de ferramentas gerenciais. Nesse sentido, o objetivo deste estudo foi analisar quais os aspectos que devem ser observados para a formação do preço de venda com base nos custos de uma indústria de produção artesanal no ramo alimentício. No *mix* de produtos vendidos no estabelecimento foram selecionados para calcular o preço de venda de três produtos mais comercializados por suas especiarias: lombinho de porco ao molho de jabuticaba com salada de berinjela e pão árabe, doce de jiló e doce de mamaxi. A coleta de dados realizada foi por meio de notas fiscais, planilhas, e site de pesquisa de preço, observação participante no processo de confecção dos respectivos alimentos, a fim de conhecer a composição dos mesmos, bem como para levantamento de informações sobre o tempo de preparação de cada receita e outras que se faziam importantes. Os resultados obtidos demonstraram a apuração do custo efetivamente incorrido na preparação dos respectivos alimentos, o que possibilitará à gestora a expectativa de obter uma margem de contribuição mais precisa e mais real no cálculo do preço dos seus produtos, na tentativa de obter uma maior lucratividade na venda dos produtos comercializados pela sociedade empresária.

Palavras-chave: Contabilidade Custos, Preço de venda, *Mix* de produtos, Custos Direto.

1 INTRODUÇÃO

A origem da contabilidade de custos é uma das ramificações da contabilidade que procura dar apoio às decisões gerenciais no que diz respeito ao custeamento de produtos e consequente apuração de resultados. A contabilidade de custos teve início da Idade Média, conhecida como a era dos proletariados. (SILVA, 2015).

A Contabilidade de Custos fundamenta-se nas técnicas, métodos e os procedimentos usados na apreensão, classificação e avaliação das mutações patrimoniais que acontecem no ciclo operacional interno das entidades, com alcance à correta determinação dos agregados de valores, a bens ou serviços produzidos e às funções desempenhadas na entidade durante um período de tempo determinado (KOLIVER, 2010).

No que diz respeito à função administrativa de controle, a função da Contabilidade de Custos é fornecer informações para o estabelecimento de padrões, orçamentos ou previsões e, a seguir, acompanhar o efetivamente acontecido com os valores previstos (VICECONTI; NEVES, 2013). Por isso, é importante que as organizações tenham um processo de gestão organizacional eficiente e eficaz. Conhecer a necessidade mínima a ser comercializada no seu dia a dia pode ser um dos meios importantes para que a empresa estabeleça seus pontos de equilíbrio, monitorando se o que foi proposto está sendo realizado, garantindo, assim, o sucesso do empreendimento.

Diante das constantes e rápidas mudanças no ambiente de negócios, exige-se cada vez mais das sociedades empresárias uma maior capacitação gerencial, diferenciais competitivos, controle e aperfeiçoamento de suas técnicas de planejamento, tendo em vista a necessidade de tomada de decisões rápidas e precisas e de excelente qualidade que lhe assegurem a obtenção de seus objetivos de continuidade e lucratividade. E com isso vem à necessidade de manter no mercado. É preciso fazer um padrão de competitividade com seus concorrentes em relação aos produtos fabricados para se manter neste mercado, no qual é muito competitivo.

Neste contexto, Ribeiro (2013) diz que para fixar o preço de venda de um produto, é preciso saber o custo de fabricação do referido produto, as despesas que serão geradas pela venda do respectivo produto, o montante das despesas necessárias para administrar e financiar e a margem de lucro desejada. Com as diversas formas de elaborar preço para venda, os administradores necessitam adotar um adequado método de formação de preço, para obter um melhor resultado potencializando sua lucratividade.

Contudo, muitos gestores não têm informações sólidas sobre o custo dos seus produtos comercializados e sobre o mercado em que atuam, tendo dificuldade na hora de definir o preço de venda. E com isso eles tentam reduzir os custos e despesas e aumentar a margem de contribuição e a lucratividade, mas nem sempre isso acontece pelo fato deles não saberem calcular o custo de seus produtos e trabalharem com a margem de contribuição errada. Os gestores têm o propósito de ter um bom retorno sobre os seus investimentos e com isso proporcionar o crescimento e desenvolvimento do seu negócio. Mediante o exposto questiona-se: quais os aspectos que devem ser observados para cálculo de custos na formação do preço de venda de uma indústria de produção artesanal no ramo alimentício?

Este estudo justifica-se pela importância em pesquisar se há necessidade de um método de custeio para definir o preço de venda dos produtos feitos artesanalmente, em um restaurante turco, visando com o resultado auxiliar os gestores com a precisão do preço de venda, podendo assim chegar a uma segura margem de contribuição.

Além da possibilidade de proporcionar um ganho prático para os gestores, apresenta com evitar os desperdícios e possíveis perdas dos produtos que possam afetar a sua

lucratividade, analisar a viabilidade econômica de manter ou retirar o produto do seu mix de vendas. Por meio da aplicação dos critérios de formação de preço, se formará o preço de venda comparativo, dando possibilidade para que o administrador da sociedade empresária tome suas deliberações gerenciais com maior segurança.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Contabilidade de Custos e suas classificações

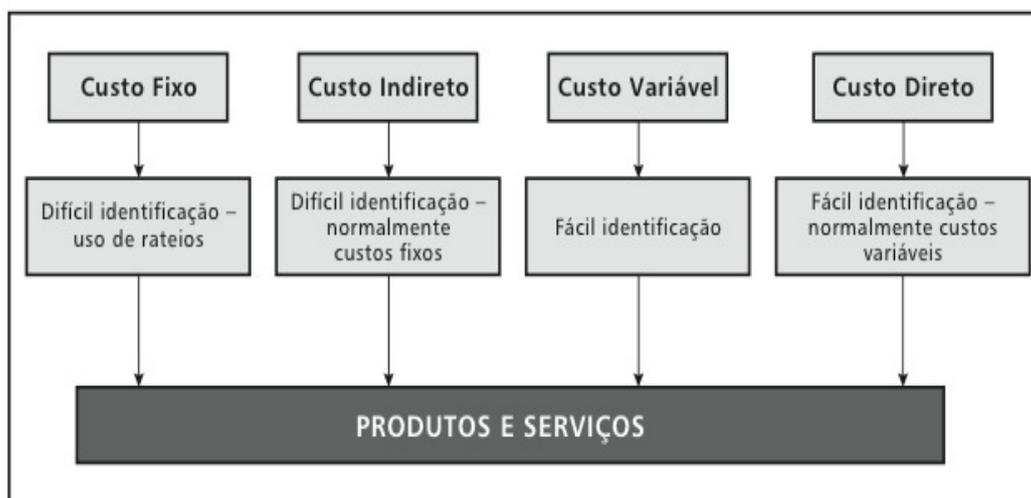
A contabilidade de custos surgiu da contabilidade financeira. E com a Revolução Industrial, no século XVIII, apareceu uma nova fase, caracterizada pelo sistema fabril, que foi implantada, inicialmente nas manufaturas/indústrias com a finalidade de definir o preço de venda ao consumidor, após foi aprimorada visando aumentar a concorrência entre as empresas (SILVA, 2015).

Constitui-se na parte do sistema contábil que se destina às informações para os usuários internos da entidade pois aposta em ser abrangente e concisa, ajustando-se constantemente para se adequar às mudanças tecnológicas, mudanças nas necessidades dos gestores e novas abordagens das outras áreas funcionais dos negócios. Também é aplicável às organizações que não objetivam o lucro, pois elas precisam, assim como as demais, gerenciar o uso dos recursos de maneira otimizada para chegar em seus objetivos (FREZATTI, 2007).

Para Figueiredo e Caggiano (1997), custos são essencialmente medidas monetárias dos sacrifícios com que a organização tem de arcar para alcançar seus objetivos. Já Martins (2009) conceitua custo de forma mais operacional, sendo considerado como o montante empregado na produção de bens ou serviços e reconhecido contabilmente no ato de sua utilização. Os dados originados pelos sistemas de custeio são de importância para a avaliação dos processos produtivos, pois desempenham importante papel nas decisões gerenciais (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 1997).

Fontoura (2013) diz, que a classificação quanto à apropriação refere-se à forma de identificar, alocar os custos aos produtos e mostra no quadro a seguir como é feita esta classificação.

Figura 1- Classificação dos custos



Fonte: (FONTOURA, 2013).

Custos diretos são aqueles facilmente relacionados com as unidades de alocação de custos (processos, produtos, clientes, etc.). Também são consideradas como exemplos de custos diretos, para Bornia (2010), a mão de obra direta e a matéria-prima. Por outro lado, os custos indiretos não apresentam condições de uma medida prática, e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de modo estimado e, muitas vezes, arbitrário (como o aluguel, a supervisão, as chefias, etc.) com relação aos produtos (MARTINS, 2009).

De maneira sucinta, Viceconti e Neves (2013) conceituam custos indiretos como aqueles que dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados em diferentes produtos, portanto são os custos que só são apropriados de forma indireta aos produtos. O parâmetro empregado para as estimativas é chamado de base ou critério de rateio. São exemplos, conforme os autores: a depreciação de equipamentos da fábrica (quando estes são utilizados na fabricação de mais de um produto), os gastos com limpeza da fábrica, os salários dos chefes de supervisão de equipes de produção, o aluguel da fábrica e a energia elétrica, que não podem ser associados aos produtos.

Os custos fixos são aqueles que independem do nível de atividade da empresa no curto prazo, ou seja, não variam com a alteração no volume de produção, como o salário do gerente, por exemplo (BORNIA, 2010). Os custos fixos são outra classificação de custos em que são denominados aqueles necessários para manter a estrutura de uma empresa como base para realizar suas operações (MEGLIORINI, 2001).

“Custos fixos são aqueles que tendem a permanecer num determinado nível, entre certos limites no uso da capacidade instalada da entidade” (KOLIVER, 2010, p. 67). Em contrapartida, os custos variáveis, conforme Bornia (2010), estão profundamente relacionados com a produção, isto é, crescem com o avanço do nível de atividade da empresa, tais como os custos de matéria-prima.

Segundo Megliorini (2001), podem ser chamados de custos variáveis aqueles decorrentes das atividades de produção que oscilam (variam) quando há aumento ou redução no nível de produção. Os custos variáveis também são classificados por Wernke (2005) como os gastos realizados que estejam proporcionalmente relacionados com o volume de produção, de modo que quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais do período.

2.2 Formação do preço de venda com base nos custos

Todos os produtos ou serviços que são comercializados devem passar por um processo de precificação, que é um dos problemas mais delicados das organizações, ainda mais com a competitividade do mundo de hoje. Em função disto, quando realizada de forma correta, a precificação torna-se uma importante alavanca de fomento ao crescimento com lucratividade e para o alcance das metas estratégicas do negócio (SANTOS, 2015).

O conceito de preço de venda vem de fora para dentro da empresa, constituindo-se a margem de contribuição no diferencial entre ele e o custo variável incorrido para gerar e comercializar o produto, mercadoria ou serviço (COGAN, 2013).

Para classificar preço de venda Cogan (2013) diz para ser estabelecida uma determinação da demanda prevista para o mercado. Em consequência disso, a análise das margens de contribuição oferece a opção de maior rentabilidade.

No conceito de Santos (2012), preço de venda é a arte que consiste em conhecer os custos marginais de cada produto ou serviço, de certa forma identificável com cada unidade

vendida e saber o custo para manter a fábrica e o comércio em funcionamento. E o preço de venda de um produto ou serviço é derivado da somatória do custo marginal + lucro marginal.

Alguns custos para formação de preço que se deve atentar são: os custos indiretos; folha de pagamento (que está composto com mão-de-obra direta e indireta); despesa de venda e administrativa e o custo propriamente dito. E para formulação de preço de venda, Bernardi (2013) conceitua que na formação do preço temos que repassar aumentos de custos e despesas, mas corrigir a inflação interna e ver o qual seria o preço real e justo a ser cobrado daquele produto, sempre olhando os aspectos financeiros e mercadológicos, e estudar a melhor forma de operar com este produto.

Silva (2015) diz que os custos para formação de preço de venda se dá pelo custos indiretos, custos diretos, despesas operacionais, adicionando a sua margem de lucro e os impostos sobre venda.

Existem algumas estratégias para formação de preço, podemos analisar por meio distintos ou variáveis, onde os preços serão aplicados a diferentes compradores, mas utilizando o mesmo produto. Podemos citar como estratégia, o desconto em um segundo mercado que se consiste na venda de uma marca a um preço num mercado-alvo principal, e a um preço reduzido num segundo segmento de mercado. Isso habitualmente envolve excesso de inventário (COGAN, 2013).

Segundo Bernardi (2013), pode-se definir o preço pelos seguintes fatores estratégicos: definir por segmentação ou posicionamento; por objetos de preço; analisando as condições internas e externas e pelo método de formação de preço.

Pode-se ser estratégias de preço de venda possíveis, levando-se em conta as perspectivas, a acessibilidade e a sensibilidade aos preços, bem como a utilidade e valor relativo dos benefícios ofertados, e com estratégias de preço, podem ser: o preço em níveis superiores ou inferiores; preço base no ciclo de vida do produto e/ou baseado na curva de experiência; preços médios, com todos os riscos inerentes de segmentação, clientes; preços para pacotes como escolha, tendo produtos e serviços complementares e preços personalizados, de acordo com o histórico de seus clientes; preços de momento de consumo e experiência (BERNARDI, 2013).

Martins (2010) determina que além do custo do produto para fazer a estratégia de custos, é preciso saber o grau de demanda, os preços de produtos dos adversários, os preços de produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa entre as demais outras coisas, e tudo isso vai depender do tipo de mercado em que a sociedade atua, e que atualmente existe um mercado muito favorável para as *commodities*.

Existem três métodos de formação de preço o primeiro baseado pelo custo pleno que se consiste em aplicar todos os custos do produto acrescido da sua margem de contribuição. Já o método baseado pelo custo marginal visa quando um preço for cotado superior aos seus custos variáveis ele terá uma margem de contribuição que servirá de apoio para ajudar a cobrir os seus custos fixos e o lucro. E por fim o método baseado no retorno sobre o capital investido é quando a sociedade está preocupada que a sua margem de lucratividade garanta um retorno sobre o capital invertido (COGAN, 2013).

Outro método de formação de preço é o *mark-up*, um método simples e elementar que tem como base a estrutura de custos e despesas e do lucro desejado, aplica-se um fator, marcador ou multiplicador, formando-se o preço. E com isso, o preço cobrirá todos os custos, despesas, impostos e terá como restante o lucro das vendas desejado (BERNARDI, 2013).

Martins (2010) conceitua que o mark-up, como o custo que se agrega a uma margem de contribuição, e que ela deve ser estimada para cobrir os gastos não incluídos no custo naquele produto fabricado, como os tributos e comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado pelos gestores da sociedade.

2.3 Análise de Custo, Volume e Lucro (CVL)

A análise de custo, volume e lucro (CVL) vem sendo adotada por inúmeras empresas para avaliar e simular os seus resultados com base na escolha de determinada opção em detrimento de outra. Segundo Silva (2009), o relacionamento entre o custo e o volume das saídas auxilia os gestores nas estratégias de preço e também do melhor mix de vendas.

Horngrén, Foster e Datar (2000) destacam que a análise de custo, volume e lucro é uma das mais básicas ferramentas de avaliação utilizadas pelos gerentes. Essa análise examina o comportamento das receitas e dos custos totais, os resultados das operações decorrentes de mudanças ocorridas nos níveis de saída (vendas), o preço de venda, os custos variáveis por unidade ou os custos fixos. Em geral, os administradores a utilizam como ferramenta para ajudá-los a responderem questões que envolvam expectativas quanto ao que acontecerá com o lucro em função de modificações nos preços de venda, nos custos e no volume vendido.

Para se aplicar a Análise CVL, é importante conhecer alguns conceitos como: margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança. Segundo Martins (2009), margem de contribuição nada mais é que a diferença entre o preço de venda e o custo variável unitário do produto, percebendo-se, assim, sua relação com o custeio variável, o método de custeio que apropria apenas os custos diretamente associados, sem erros, aos produtos.

Viceconti e Neves (2013) complementam ao mencionarem que a margem de contribuição unitária indica o quanto a venda adicional de determinado produto produzido auxilia a organização a abater de seus custos fixos, logo, se um produto apresenta uma margem maior que outro, e caso a empresa não possua nenhum limitador de produção, tal produto deve ter sua produção priorizada, já que ele alavanca os resultados da empresa. A margem de contribuição unitária será encontrada aplicando-se a seguinte fórmula:

$$\text{Margem de Contribuição} = \text{Preço de Venda} - (\text{Custos variáveis} + \text{Despesas variáveis}) \quad (i)$$

O ponto de equilíbrio é o momento em que a sociedade empresária atinge seu equilíbrio monetário, ou seja, não tem um lucro, porém também não manifesta um prejuízo. Wernke (2005) explica que, na mensuração do ponto de equilíbrio, a quantidade de unidades alienadas tem de ser suficiente para que a sociedade empresária não gere lucro nem prejuízo.

Berti (2009) corrobora esse pensamento ao afirmar que o ponto de equilíbrio é o período em que o resultado operacional da empresa é nulo, portanto a receita total tem valor igual à soma total dos custos e despesas. O ponto de equilíbrio pode ser estruturado conforme a necessidade dos usuários. Neste estudo iremos abordar três tipos de ponto de equilíbrio: o contábil, o financeiro e o econômico.

2.3.1 Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC), Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF) e Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE)

Segundo Silva (2009), o ponto de equilíbrio contábil (PEC) será obtido quando o volume (monetário ou físico) for o suficiente para cobrir todos os custos e despesas fixas (margem de contribuição), ou seja, o ponto em que não há lucro e nem prejuízo contábil, em que a Receita Total é igual ao Custo Total.

Wernke (2005) menciona em sua obra que o ponto de equilíbrio contábil pode ser utilizado para determinar a quantidade necessária em unidades ou valor monetário. Na primeira (unidades), iremos dividir os custos fixos pela margem de contribuição unitária.

Para Silva (2009), o ponto de equilíbrio financeiro (PEF) é representado pelo volume de vendas necessárias para que a empresa possa fazer frente a seus compromissos (desembolsos) financeiros.

Segundo Martins (2009), esse método demonstra o quanto é necessário ser vendido para que não ocorra o comprometimento das finanças da empresa, proporcionando aos usuários das informações uma visão da situação em que se encontra a empresa. Para a realização do cálculo, é necessário que se extraia do custo fixo o valor referente à depreciação, pois não se gerou um desembolso de caixa, e se incluam as obrigações que deverão ser quitadas no período analisado.

Para Wernke (2005), utiliza-se a teoria do ponto de equilíbrio econômico no momento em que as empresas determinarem metas de vendas que vislumbrem um determinado valor de lucro, pois, assim, poderão saber a quantidade necessária de vendas para atingi-las. Portanto, nesse ponto de equilíbrio, a direção da empresa deverá determinar o valor que almeja de lucro e, com base nessa perspectiva, determinar o valor necessário em termos monetários ou de unidades para que a companhia alcance o resultado almejado.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De acordo com Martins e Theóphilo (2016), o método científico consiste no conjunto de regras ou procedimentos empregados na investigação e demonstração da verdade. Assim, observa-se que o pesquisador é responsável por seguir um processo formal para realizar suas pesquisas. Dentre as parcelas desse processo, a classificação metodológica constitui uma parte relevante para a melhor compreensão deste estudo.

Portanto, para o desenvolvimento deste estudo, foi realizado uma pesquisa acadêmica, que se classifica quanto aos objetivos, à abordagem do problema e aos procedimentos (MALHOTRA, 2006). Em relação aos objetivos pretendidos, esta pesquisa se classifica como descritiva bibliográfica e de caráter documental.

Segundo Vergara (2014), a investigação bibliográfica é a sistematização de um determinado estudo que tem como materiais básicos os livros, revistas, artigos científicos, jornais, entre outros. Por sua vez a investigação ocorrerá por meio de estudo de caso tendo como objetivo estudar um tema específica de algo ou alguma coisa em específica para ampliar o seu nível de conhecimento.

Os dados necessários para apurar a formação de preço de venda na produção artesanal e para verificar a viabilidade dos produtos, apresentar propostas de melhorias aos gestores na forma de realizar o preço de venda dos produtos, traçando a margem de contribuição, foram utilizados os documentos gerenciais: notas fiscais de compra de matéria prima; planilhas que

estarão em poder da administração da sociedade; sites de pesquisa de comparação de preços de mercado.

No que se refere à abordagem do problema, o presente estudo classifica-se como estudo de caso, que para Vergara (2014), é limitado a uma ou poucas unidades, podendo ser uma pessoa, família, produto, empresa, órgão público, comunidade ou mesmo o país. Tem caráter de profundidade e detalhamento. Pode ou não ser realizado no campo. Utiliza métodos diferenciados de coleta de dados.

O estudo de caso foi realizado em uma indústria artesanal de produtos alimentícios, fundada em 1923, conhecida como a Venda dos Turcos que é referência no Vale do Paraopeba, situada no município de Brumadinho em Minas Gerais.

Quanto à abordagem do problema e tratamento dos dados, este estudo se enquadra como pesquisa quantitativa por utilizar recursos estatísticos e cálculos desenvolvidos pelas teorias da gestão de custos para alcançar os objetivos. A escolha da indústria como amostra desta pesquisa foi de maneira não probabilística, escolhida por acessibilidade e por tipicidade, tendo como objetivo avaliar os produtos feitos artesanalmente pela sociedade empresária e comercializada no estabelecimento. Para tanto o estudo de caso foi realizado presencialmente, através de visitas na indústria durante o período de janeiro até junho de 2016 e os resultados foram sendo desenvolvidos durante o ano de 2016.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Fundada em 1923, a Venda dos Turcos é referência no Vale do Paraopeba, situada no município de Brumadinho em Minas Gerais. A antiga venda conhecida na região se transformou em uma indústria, restaurante e doceira com pratos típicos mineiros. A sociedade tem como capital social 3.000 mil cotas, divididas entre duas sócias igualmente. Tem como principal atividade bares e outros estabelecimentos especializados em servir bebidas.

4.1 Apuração dos custos diretos

O quadro a seguir apresenta a apuração dos custos para fabricação da porção de lombinho de porco ao molho de jabuticaba com salada de berinjela e pão árabe e os doces de jiló e mamaxi, produtos principais na venda da sociedade em análise.

Quadro 1 - Apuração dos custos dos principais produtos

Produto	Quantidade	Preço por kg/A	Preço por kg/B	Preço por kg/C	Preço por kg/l média	Preço/ quantidade
Carne de lata						
Lombinho	10 Kg	R\$ 13,98	R\$ 16,80	R\$ 13,75	R\$ 14,84	R\$ 148,43
Vinho	0,3 L	R\$ 18,49	R\$ 15,98	R\$ 10,99	R\$ 15,15	R\$ 4,55
Tempero	0,005 Kg	R\$ 5,19	R\$ 3,48	R\$ 2,49	R\$ 3,72	R\$ 0,02
Balha/ Toucinho	5 Kg	R\$ 4,95	R\$ 4,99	R\$ 4,53	R\$ 4,82	R\$ 24,12
Custo da carne de lata						R\$ 177,11
Salada de berinjela						
Berinjela	3 Kg	R\$ 2,35	R\$ 2,48	R\$ 1,99	R\$ 2,27	R\$ 6,82
Pimentão Verde	0,5 Kg	R\$ 5,25	R\$ 4,98	R\$ 4,99	R\$ 5,07	R\$ 2,54
Pimentão Colorido	1 Kg	R\$ 14,25	R\$ 12,99	R\$ 15,90	R\$ 14,38	R\$ 14,38
Cebola	1,5 Kg	R\$ 3,65	R\$ 2,98	R\$ 5,10	R\$ 3,91	R\$ 5,87
Alho descascado	0,25 Kg	R\$ 21,98	R\$ 27,92	R\$ 26,90	R\$ 25,60	R\$ 6,40
Uva passas	0,2 Kg	R\$ 24,80	R\$ 14,98	R\$ 13,98	R\$ 17,92	R\$ 3,58
Azeitona s/ carosso	0,5 Kg	R\$ 32,95	R\$ 15,00	R\$ 29,90	R\$ 25,95	R\$ 12,98
Pimenta calabresa	0,005 Kg	R\$ 1,19	R\$ 3,98	R\$ 2,59	R\$ 2,59	R\$ 0,01
Azeite	0,6 L	R\$ 12,98	R\$ 14,98	R\$ 16,98	R\$ 14,98	R\$ 8,99
Custo da salada de berinjela						R\$ 61,56
Pão Lírio	0,09 Kg	R\$ 8,98	R\$ 9,98	R\$ 9,48	R\$ 9,48	R\$ 0,85
Molho de jabuticaba	0,1 L	R\$ 10,00	R\$ 10,00	R\$ 10,00	R\$ 10,00	R\$ 1,00
Custo Total de Produção						R\$ 240,53
Rendimento = 25 porções						
Custo por porção						R\$ 9,62

Fonte: Elaborado pelos autores

Através do quadro 1, percebe-se a variedade de produtos utilizados na fabricação dos pratos, para tanto vale ressaltar os produtos principais utilizados em cada prato:

- (i) Lombinho de porco ao molho de jabuticaba com salada de berinjela e pão árabe foram: Lombinho de porco (filezinho), vinho suave, tempero, banha de porco ou toucinho sem carne, berinjela, pimentão (verde, amarelo e vermelho), alho descascado, cebola, uva passas, azeitona sem caroço, pimenta calabresa, azeite, pão lírio/árabe e molho de jabuticaba.
- (ii) Doce de jiló foram: jiló, açúcar e cravo em pedaço.
- (iii) Doce de mamão com abacaxi foram: mamão, abacaxi, açúcar e cravo em pedaço.

Dessa forma, o custo dos produtos foi calculado pela quantidade total produzida para fabricação, dividida pelo rendimento total de cada produto que foi fabricado para realização dos custos de produção. O preço calculado foi por quilo dos produtos para realização, da porção, e dos doces, foi feita uma pesquisa de preço entre os fornecedores de doces para o estabelecimento e foi realizada uma média de preço. O custo direto com a porção de lombinho de porco ao molho de jabuticaba com salada de berinjela e pão árabe é de R\$ 9,52. O doce de

jiló R\$ 10,41 e o doce de mamaxi R\$ 9,77. O resumo da apuração dos custos é apresentado no quadro a seguir.

QUADRO 2 - Apuração dos custos dos doces

Doces						
Produto	Quantidade	Preço por Kg/ml A	Preço por Kg/ml B	Preço por Kg/ml C	Preço por Kg/ml média	Preço/ quantidade
Doce de Mamão com Abacaxi						
Mamão	4 Kg	R\$ 8,49	R\$ 8,91	R\$ 7,93	R\$ 8,44	R\$ 33,77
Abacaxi	2 Kg	R\$ 4,25	R\$ 4,78	R\$ 4,66	R\$ 4,56	R\$ 9,13
Acucar	1 Kg	R\$ 10,49	R\$ 11,25	R\$ 10,62	R\$ 10,79	R\$ 10,79
Cravo	0,014 Kg	R\$ 1,98	R\$ 2,98	R\$ 3,98	R\$ 2,98	R\$ 0,04
Custo Total de Produção						R\$ 53,73
Rendimento = 6 Quilos						
Custo por quilo						8,95
Doce de Jiló						
Jiló	5 Kg	R\$ 3,15	R\$ 3,99	R\$ 4,87	R\$ 4,00	R\$ 20,02
Açucar	2 Kg	R\$ 10,49	R\$ 11,25	R\$ 10,62	R\$ 10,79	R\$ 21,57
Cravo	0,014 Kg	R\$ 1,98	R\$ 2,98	R\$ 3,98	R\$ 2,98	R\$ 0,04
Custo Total de Produção						R\$ 41,63
Rendimento = 4,5 Quilos						
Custo por quilo						9,25

Fonte: elaborado pelos autores

4.2 Apuração do custo indireto

Na preparação dos produtos é utilizado o gás natural e para sua conservação, eles ficam na geladeira tendo um consumo de energia elétrica. O consumo de gás foi realizado por meio de rateio, no qual foi utilizado no valor de energia elétrica total dividida pelo Quilowatt-hora total e multiplicado pelo consumo médio da geladeira. E o gás natural foi calculado pelas horas utilizadas para realização dos produtos. Os resultados são apresentados no quadro a seguir.

Quadro 3 - Custos indiretos

Custos indiretos				
Salada de berinjela				
Equipamento	Valor unitário	Duração em horas	Tempo médio utilizado	Valor médio
Gás	R\$ 60,00	50	2,5	R\$ 3,00
Carne de lata				
Equipamento	Valor unitário	Duração em horas	Tempo médio utilizado	Valor médio
Gás	R\$ 60,00	50	4	R\$ 4,80
Doce				
Equipamento	Valor unitário	Duração em horas	Tempo médio utilizado	Valor médio
Gás	R\$ 60,00	50	2	R\$ 2,40
Conservação dos alimentos				
Consumo de energia elétrica				
Valor médio da conta de luz	R\$ 507,02	Consumo médio em Kwh		690
Geladeira	Consumo Médio	Valor por Kwh	Valor do consumo médio	Valor do consumo por produto
	22,5	R\$ 0,73	R\$ 16,53	R\$ 5,51

Fonte: Elaborado pelos autores

4.3 Apuração da mão de obra

Na apuração dos custos indiretos, foi mensurado o custo de mão de obra, com base na utilização de pessoas para realização dos produtos, sendo necessária uma cozinheira e uma ajudante, que trabalham 220 horas mensais, com salário médio de R\$ 1800,00 (mil oitocentos reais) e R\$ 900,00 (novecentos reais), respectivamente. Foi calculado o custo da mão de obra, conforme quadro a seguir.

Quadro 4 - Custo de mão de obra

Mão de obra para fabricação da salada de berinjela					
Quantidade	Função	Salário	Horas trabalhadas por mês	Tempo médio gasto	Valor
1	Cozinheira	R\$ 1.800,00	220	2,5 h	R\$ 20,45
1	Ajudante	R\$ 900,00	220	1 h	R\$ 4,09
Custo da mão de obra					R\$ 24,55
Mão de obra para fabricação da carne de lata					
Quantidade	Função	Salário	Horas trabalhadas por mês	Tempo médio gasto	Valor
1	Cozinheira	R\$ 1.800,00	220	4 h	R\$ 32,73
1	Ajudante	R\$ 900,00	220	1 h	R\$ 4,09
Custo da mão de obra					R\$ 36,82
Rendimento = 25 Porções					
Custo da MO por porção (salada + carne)					R\$ 2,45
Mão de obra para fabricação do doce de mamão com abacaxi					
Quantidade	Função	Salário	Horas trabalhadas por mês	Tempo médio gasto	Valor
1	Cozinheira	1800	220	2 h	R\$ 16,36
1	Ajudante	900	220	1 h	R\$ 4,09
Custo da mão de obra					R\$ 20,45
Rendimento = 6 quilos					
Mão de obra para fabricação do doce de jiló					
Quantidade	Função	Salário	Horas trabalhadas por mês	Tempo médio gasto	Valor
1	Cozinheira	1800	220	2 h	R\$ 16,36
1	Ajudante	900	220	1 h	R\$ 4,09
Custo da mão de obra					R\$ 20,45
Rendimento = 4,5 quilos					

Fonte: Elaborado pelos autores

4.4 Apuração do custo total de fabricação dos produtos

Na apuração do total de fabricação, foi reparado uma planilha de apuração dos custos de cada produto em análise. Para apuração, foi utilizado o método de absorção, no qual a sociedade utiliza para realizar o custo e estimar o lucro. E foi constatado que o custo total para fabricação de cada porção de lombinho de porco ao molho de jabuticaba com salada de berinjela de pão árabe foi de R\$ 13,31 (treze reais e trinta e um centavo). Os resultados foram apresentados a seguir.

Quadro 5 - Apuração dos custos totais da salada de berinjela

Apuração do custo total da salada de berinjela	
Custos	Valor
Custo da salada de berinjela	R\$ 61,56
Custo médio de mão de obra	R\$ 24,55
Custo indireto (gás e energia elétrica)	R\$ 8,51
Custo total de fabricação	R\$ 94,62

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 6 - Apuração dos custos total da carne de lata

Apuração do custo total da carne de lata	
Custos	Valor
Custo da carne de lata	R\$ 177,11
Custo médio de mão de obra	R\$ 36,82
Custo indireto (gás)	R\$ 4,80
Custo total de fabricação	R\$ 218,73
Apuração do custo da porção de lombinho de porco ao molho de jabuticaba	
Custo da salada de berinjela	R\$ 94,62
Custo da carne de lata	R\$ 218,73
Pão árabe	R\$ 9,48
Molho de jabuticaba	R\$ 10,00
Custo da porção	R\$ 332,83
Rendimento = 25 porções	
Custo por porção	13,31

Fonte: Elaborado pelos autores

Na apuração do custo total para fabricação do doce de jiló foi verificado que na fabricação do doce, a sociedade tem um custo de R\$ 15,55 (quinze reais e cinquenta e cinco centavos) por quilo de produto fabricado.

Quadro 7 - Apuração dos custos do doce de jiló

Apuração do custo do doce de jiló	
Custos	Valor
Custo dos produtos	R\$ 41,63
Custo médio de mão de obra	R\$ 20,45
Custo indireto (gás e energia elétrica)	R\$ 7,91
Custo total de fabricação	R\$ 69,99
Rendimento = 4,5 quilos	
Custo por quilo	R\$ 15,55

Fonte: Elaborado pelos autores

Na apuração do custo total para fabricação do doce de mamaxi (mamão com abacaxi) foi verificado que na fabricação do doce, a sociedade tem um custo de R\$ 13,68 (treze reais e sessenta e oito centavos) por quilo de produto fabricado.

Quadro 8 - Apuração dos custos do doce de mamão com abacaxi

Apuração do custo do doce de mamaxi (mamão com abacaxi)	
Custos	Valor
Custo dos produtos	R\$ 53,73
Custo médio de mão de obra	R\$ 20,45
Custo indireto (gás e energia elétrica)	R\$ 7,91
Custo total de fabricação	R\$ 82,09
Rendimento = 6 quilos	
Custo por quilo	R\$ 13,68

Fonte: Elaborado pelos autores

4.5 Cálculo do preço de venda

Para realização do preço de venda da sociedade em estudo, os preços dos produtos em estudo foram baseados pelo custo pleno, que se consiste na aplicação de todos os custos dos produtos acrescido pela sua margem de contribuição. A sociedade empresária coloca uma margem de contribuição entre 80% (oitenta por cento) a 100% (cem por centos). Esta margem de contribuição se dá pelo tipo de público alvo que a sociedade empresária pretende ter.

Na porção de lombinho de porco ao molho de jabuticaba com salada de berinjela e pão árabe, foi realizado o seguinte cálculo:

Preço de venda = custo total

Preço de venda = R\$13,31 + margem de contribuição 100% com relação ao preço de venda.

Preço de venda = R\$26,62.

Na venda do doce de jiló, que é comercializado no pote de 300ml, e o rendimento de produção é de quatro quilos e meio, dando um total de 15 potes, foi realizado o cálculo a seguir:

Preço de venda = custo total de produção R\$69,99 + Margem de contribuição 100% com relação ao preço de venda.

Preço de venda = R\$ 139,98 por produção (Rendimento = 4,5 quilos)

Preço de venda = R\$ 139,98/15

Preço de venda = R\$ 9,33

No preço de venda do doce de mamaxi, no qual é vendido por quilo, foi feito o seguinte cálculo:

Preço de venda = custo total R\$13,68 + margem de contribuição 80% com relação ao preço de venda.

Preço de venda = R\$24,62

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa apresentou como objetivo calcular o preço de venda dos produtos artesanais, sua margem de contribuição. Por meio deste estudo de caso, pode-se observar a forma como se aplica os conceitos teóricos que são apresentados na universidade e a realidade convvida na sociedade empresária. É verificada a importância da contabilização dos custos fabricados, para a empresa conseguir ver o real custo de seus produtos, e poder ter uma margem de contribuição, mais perto da sua realidade.

Foi observado que a sociedade empresária fazia o preço de venda somente com base nas matérias primas, sem incluir os custos indiretos, como por exemplo, mão de obra, energia elétrica entre outros. E foi verificado que há viabilidade dos produtos fabricados, que no qual dão um bom retorno a sociedade empresária.

Os produtos em análise são vendidos nos seguintes valores: a porção de lombinho de porco ao molho de jabuticaba com salada de berinjela e pão árabe, no valor de R\$ 29,50 (vinte e nove reais e cinquenta centavos). O doce de jiló a R\$ 10,00. (dez reais) o pote de 300ml. E o mamaxi (mamão com abacaxi) a R\$ 20,00 (vinte reais) o quilo. E com o estudo realizado, constatou que o doce de mamão com abacaxi com a margem de lucro esperada, a sociedade terá que vender o doce a R\$24,60 por quilo. E os outros produtos o doce de jiló e a porção de lombinho de porco ao molho de jabuticaba com salada de berinjela e pão árabe, podem ser mantido o valor praticado pela sociedade, pois trará para sociedade um bom retorno.

Com sugestão, pode-se manter o preço praticado para o doce de jiló e a porco de lombinho de porco ao molho de jabuticaba com salada de berinjela e pão árabe. E rever o preço praticado na venda do doce de mamão com abacaxi. Admite-se, por outro lado, a limitação dos resultados, uma vez que a amostra no estudo de caso da sociedade empresária. Todavia, acredita-se que os objetivos deste estudo foram alcançados.

REFERÊNCIAS

BERNARDI, Luiz Antônio. **Manual de formação de preços políticas, estratégias e fundamentos**. 4. São Paulo. Atlas. 2013.

BERTI, Anélio. **Contabilidade e análise de custos**. Curitiba: Juruá, 2009.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2004.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CEASA MINAS. **Preço por produto**. Disponível em: <<http://www.ceasaminas.com.br>> acesso em 01.03.2017.

COGAN, Samuel. **Custos e formação de preços: análise e prática**. São Paulo Atlas 2013.ix, 157 p.

FREZATTI, Fábio; AGUIAR, Andson Braga de; GUERREIRO, Reinaldo; **Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países.** Disponível em: <
<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v18n44/a02v1844>> acesso em: 20/05/2017.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997. 2

FONTOURA, Fernando Batista Bandeira da. **Gestão de custos uma visão integradora e prática dos métodos de custeio.** São Paulo Atlas 2013.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HORNGREN, C.T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Cost accounting: a managerial emphasts.** New Jersey: Prantice Hall, 2000.

KOLIVER, Olívio. **Contabilidade de custos.** 2. reimpr. Curitiba: Juruá, 2010.

MALHOTRA, N.K.; **Pesquisa de marketing: Uma orientação aplicada.** Porto Alegre: Bookman, 2006.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão.** São Paulo: Pearson, 2001.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos.** 3.ed. São Paulo Saraiva 2013.

SANTOS, Joel José dos. **Fundamentos de custos para formação do preço e do lucro.** 5.ed. São Paulo Atlas 2012.

SANTOS, José Luiz dos. **Manual de contabilidade de custos atualizado pela Lei nº 12.973/2014 e pelas Normas do CPC até o Documento de Revisão de Pronunciamentos Técnicos no 03/2013.** São Paulo Atlas 2015.

SILVA, José Ronaldo. **Apostila de contabilidade de custos.** Belo Horizonte Pontificia Universidade Católica de Minas Gerais, 2015. 43p.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010. vii.

SILVA, José Ronaldo da. **Material de apoio disciplina análise de custos.** Belo Horizonte: PUC Minas, 2009.

SUPERMERCADO CARREFOUR. **Preço de produtos.** Belo Horizonte Supermercado Carrefour, 2017.

SUPERMERCADO OURIVES. **Preço de produtos.** Brumadinho Supermercado Ourives, 2017.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo.** 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

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

YIN, Robert K. **Estudo de caso planejamento e métodos.** 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.