

ADILSON FERNANDO RIETTE

**SISTEMA DE CUSTEIO PARA PROJEÇÃO DE RESULTADO
EM UMA EMPRESA INDUSTRIAL MOVELEIRA**

Trabalho de Conclusão de Curso de graduação,
apresentado à disciplina de Trabalho de
Conclusão de Curso, do Curso Superior de
Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica
Federal do Paraná – UTFPR, como requisito
parcial para obtenção do título de Bacharel.
Orientador: Prof. Msc. Paulo Roberto Pegoraro

PATO BRANCO

2010

RESUMO

RIETTER, A. Fernando. Sistema de Custeio para projeção de resultado em uma empresa Industrial Moveleira. 2010. Monografia.

Este trabalho aborda a Projeção de Resultado de uma indústria de móveis sob medida na cidade de Pato Branco. Demonstra a segregação das despesas e dos custos, fixo e variável, direto e indireto. Diante da conjuntura da empresa analisada aplicou-se o Custeio Variável. Este Sistema de Custeio foi determinado por gerar informações aos gestores que auxiliarão na projeção do resultado. Com esta projeção, obteve-se a Margem de Contribuição total, por projeto e por cliente, o Ponto de Equilíbrio, a Margem de Segurança e o Grau de Alavancagem Operacional. No final, demonstra o impacto de cada variável no Resultado.

Palavras-chave: Despesas e Custos, fixo e variável. Sistema de Custeio. Custeio Variável. Margem de Contribuição. Projeção de Resultado.

ABSTRACT

RIETTER, A. Fernando. System of Costing for projection of result in a furniture industry. 2010. Monograph

This study approaches the Projection of Results of a tailor-made furniture industry in the city of Pato Branco. It demonstrates the segregation of expenses and costs, overhead and variable, direct and indirect costs. Through the current situation of the company, was applied the Variable Costing. This System of Costing was determined to supply information to the managers who will assist in the projection of result. With this projection, was obtained the total contribution margin, for project and customer, the Break-even point, the Safety Margin and the Operational Leverage Degree. In the end, it demonstrates the impact of each variable in the Result.

Key-Words: Expenses and Costs, overhead variable. System of Costing. Variable Costing. Contribution Margin. Projection of Result.

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade de custos surgiu depois da revolução industrial, com a necessidade de as grandes indústrias calcularem de forma correta os produtos fabricados, e como auxílio ao controle. A partir da Primeira Grande Guerra foi preciso repensar sobre a simplicidade desta área e logo surgiram novas ferramentas de planejamento e controle de custos, sendo que estes novos mecanismos permitiram à Contabilidade de Custos ramificar suas aplicações.

O ambiente, onde hoje as empresas estão inseridas, cria um aumento da complexidade do sistema produtivo, demandando o fornecimento de informações potencialmente úteis como auxílio gerencial, garantindo subsídios a diversos processos decisórios importantes a administração das empresas. Neste contexto, torna-se extremamente relevante planejar e apurar o desempenho da empresa através de controles que possam auxiliar a tomada de decisão do gestor.

Diante das considerações apresentadas, percebe-se a importância da aplicação da contabilidade de custos, dessa forma, qual Sistema de Custeio é mais apropriado e capaz de gerar informações adequadas sobre o desempenho da empresa para que o gestor possa elaborar uma projeção do resultado?

Para responder a esta pergunta de pesquisa, o objetivo geral consiste em caracterizar um Sistema de Custeio capaz de gerar informações precisas para auxiliar na projeção de melhores resultados. Para atender o objetivo geral, traçaram-se os seguintes objetivos específicos: (I) Fazer o levantamento bibliográfico sobre conceitos de custo e resultado; (II) Identificar e demonstrar como a empresa apura o custo de cada projeto, e como elabora o preço de venda; (III) Identificar e classificar as despesas e os custos, fixos e variáveis; (IV) Determinar e aplicar o sistema de custeio mais adequado à empresa; (V) Demonstrar a Margem de Contribuição, Ponto de Equilíbrio, Margem de Segurança e Grau de Alavancagem Operacional; (VI) Sugerir ferramentas adequadas de controle de apuração de custos e formação de preço de venda; (VII) Apresentar conclusões sobre o presente trabalho.

Tendo em vista que a empresa estudada não conhece seus custos fixos e variáveis com exatidão, e forma seu preço de venda baseado em indicadores subjetivos, este trabalho é relevante, pois proporcionará projetar com maior eficácia o custo de seus produtos e planejar melhor seus resultados. Dessa forma, pode-se com o presente trabalho auxiliar a empresa a identificar os custos dos produtos a serem industrializados sob medida.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

De acordo com a literatura contábil, embora a contabilidade tenha sido legitimada na Itália, antes mesmo das civilizações primitivas conhecerem a escrita, o homem já se utilizava de ferramentas básicas para controlar seus patrimônios. Quanto mais riqueza o homem adquiria, maior a sua necessidade de controlar seus pertences, e estes não poderiam ficar

somente no seu encéfalo subdesenvolvido, precisavam ser transcritos expressando o volume pelo qual era formado.

Vários autores da literatura contábil admitem registros primitivos de fatos contábeis há mais de 20.000 anos, período em que nossos ancestrais deixaram de memorizar aquilo que lhes pertenciam e passaram a controlar seu patrimônio entalhando marcações em ossos ou pinturas e lapidações em pedras. Estas remotas manifestações podem ser consideradas como contas primitivas, pois além de identificarem quantidade, faziam referência a objetos.

Os sumérios, Acádios e Babilônios, civilizações que habitavam entres os rios Tibre e Eufrates 8.000 a.C., registravam suas situações jurídico-econômicas através de símbolos cunhados em placas de cerâmica indicando registros baseados em símbolos de riqueza. Há relatos de que no fim do III milênio a.C. já existiam conceitos contábeis atuais, como conta com indicação da parte interessada e movimentação classificada conforme o sinal que afeta as operações, indicando o saldo anterior e o saldo atualizado. Dez anos seculares após, contadores da mesopotâmia já adotavam uma espécie primitiva de razão, elaboravam demonstrações, orçamentos e até mesmo apuração de custos. (CARQUEJA, 2006)

Segundo o professor Antonio Lopes de Sá (1997), o conhecimento contábil atravessou sete fases, desde sua origem até a evolução atual. A primeira fase, o período Intuitivo primitivo, perdurou entre os anos 18.000 e 4.000 A.C, passando a partir de então para o período Racional ou Mnemônico, o qual se estendeu até a metade do século XI. Dentre os outros estágios de evolução, temos o Lógico-Racional, após a segunda metade do século XI a meados do século XV, Literaturo, do século XV ao XVI, Pré-Científico, que se alongou por quase quatro séculos, XVI à XIX, Científico no século XIX, e Filosófico Normativo, a partir da segunda metade do século XX. Os períodos: Científico e Filosófico Normativo foram cruciais para comprovar o objeto e o patamar de uma das ciências mais antigas do mundo, a contabilidade.

Nota-se, então, que como ciência, a contabilidade maturou ao longo dos tempos, foi aprimorada por pensadores de grande significância, e assim como seu objeto de estudo, está em constante mutação.

Do mesmo modo, a contabilidade de custos, após seu surgimento, acompanhou as mudanças necessárias integrando a contabilidade geral a contabilidade industrial, através da evolução das técnicas e métodos.

A Contabilidade de custos despontou depois da revolução industrial. A partir de então foram criados os sistemas específicos de custeamento da produção. Nesta época se consolidou a importância da indústria registrar e apurar seus custos para alcançar melhores resultados.

Aloe & Valle (1978, p. 65) evidenciam a importância do conhecimento do custo de produção, e que a partir destas informações, pode-se compará-las e estabelecer uma combinação de fatores que propiciem um melhor resultado.

Para Garner (1947, apud BEUREN, 1993), de 1890 a 1920 a Contabilidade de Custos emergiu e integrou a contabilidade industrial com a contabilidade geral, trouxe uma discussão ampla da movimentação e registro das matérias-primas, o aprofundamento quanto ao registro e a determinação dos custos da mão-de-obra, e pequenas referências sobre a classificação de custos fixos e variáveis. Este período preponderou com a conclusão da estrutura básica da contabilidade de custos, com o refinamento das técnicas do fluxo de custos e taxas de rateio, o fortalecimento das análises e o controle de custos, aplicação dos custos indiretos de fabricação e surgimento do Custo-padrão. A evolução nas técnicas de orçamento possibilitou o desenvolvimento de padrões, e estes passaram a auxiliar no controle dos custos indiretos de produção, determinando o Custo-padrão unitário do produto.

Stallman & Russell (apud BEUREN, 1993) ressaltam que depois da publicação de dois artigos no NACA Bulletin, nos anos de 1936 e 1937, o método de apuração do resultado pelo custeio variável passou a ter maior relevância. Para estes, embora alguns autores critiquem o uso deste método pelo motivo de que se atém a decisões de curto prazo, é indicado ao usuário interno para fins de relatórios de avaliação de desempenho.

Após este período, o desenvolvimento desta área voltou-se para a melhoria do controle de custos, buscando prover o gestor de informações úteis para que tenha condições de planejar o resultando diante as atividades da empresa.

A definição do que é custo ou despesa quando dada pela voz de um leigo, manifesta-se ou de forma errônea ou não sabe diferenciá-las corretamente. O conceito de gasto ou desembolso pode ser ainda mais incerto para pessoas que ainda não tiveram contato com o conceito destas terminologias.

Para Martins (2008, p. 25), “custo é gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Segundo Borna (2008, p. 39), “os custos de fabricação estão relacionados com a fabricação dos produtos, sendo normalmente divididos em *Matéria-Prima (MP)*, *Mão-de-obra Direta (MOD)* e *Custos Indiretos de fabricação (CIF)*”.

Martins (2008, p. 25) define despesa como “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”. Conclui-se então que despesas são todos os sacrifícios econômicos ou financeiros que uma empresa tem para administrar, vender ou financiar suas atividades.

Segundo Martins (2008 p. 25), gasto é “compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”.

Para Borna (2002, p. 39), “gasto é o valor dos insumos adquiridos pela empresa, independentemente de terem sido utilizados ou não. Não é sinônimo de *Desembolso* [...]”.

Nota-se que os autores têm idéias distintas quanto a essência desta terminologia. Martins considera gasto um desembolso, ou seja, entrega de valor por um determinado bem ou insumo. Por outro lado, Borna afirma que o gasto ocorre quando determinado bem ou insumo é consumido, independentemente de entrega monetária.

Para Martins (2008, p. 25), desembolso é o “pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço”. Borna (2002, p. 39), define que “é o ato do pagamento e que pode ocorrer em momento diferente do gasto”.

Portanto, desembolso é qualquer pagamento, ou seja, dinheiro que saí do disponível da empresa, não levando em consideração o período que foi consumido o recurso.

A escolha de um sistema de custos adequado a realidade da empresa, irá depender do que o usuário final espera obter de informações, se são somente para controle ou avaliações mais aprimoradas.

Segundo Martins (2008), no primeiro momento, o ensejo de organizar a entidade em prol de um controle de custos visando conhecer os custos de produção, organizá-los e evidenciá-los, geram certa desconfiança dos colaboradores, pois cria uma sensação de estar sob “vigilância” do gestor, o que pode trazer descontentamento gerando conflitos dentro da empresa.

De acordo com Martins (2008, p. 363), “A implantação do Sistema deve ser, na medida do possível, gradativa, não necessariamente imposta como os mesmos detalhes e sofisticções em todos os Departamentos e níveis”.

Martins (2008), refere-se ao método de Custeio Variável como uma forma de apropriação de custos e ainda que não seja admitido pelos Princípios Contábeis atuais, a utilização desse critério de avaliar o resultado pode ser adotado para fins gerenciais, propiciando informações breves e essenciais à empresa, além de ser mais informativo aos gestores. “No custeio variável, ou direto, apenas os custos variáveis são relacionados aos produtos, sendo os custos fixos considerados como custos do período”. (BORNIA, 2002, p. 55)

Neste método, outros indicadores são muito utilizados para medir a situação da empresa, como Ponto de Equilíbrio, Margem de Segurança e Grau de Alavancagem Operacional.

Segundo Bornia (2002), o Ponto de Equilíbrio é o nível onde as receitas cobrem os custos e despesas zerando o resultado e desta forma não apresenta sequer lucros ou prejuízos.

Conforme Bruni e Famá (2004, p. 262), Margem de Segurança é a quantidade ou percentual do total das vendas que fica acima do Ponto de Equilíbrio, gerando lucro efetivo.

O Grau de Alavancagem Operacional é a variação percentual do lucro para cada ponto de variação percentual no volume de vendas. O GAO expressa segundo Bruni e Famá (2004, p. 252), “relação entre variações no lucro operacional em decorrência de variações nas vendas. Decorre da existência de custos fixos operacionais”.

Ainda citando Bruni e Famá (2004), os aspectos quantitativos e qualitativos são fatores capazes de influenciar a construção do preço de venda. O primeiro trata em dividir em três processos distintos a definição do preço de um produto, baseando-se nos custos, no consumidor ou na concorrência, enquanto o segundo analisa fatores intrínsecos do mercado e é influenciado por fatores associados ao processo de formação de preços, como capacidade e disponibilidade de pagar do consumidor, existência de produtos substitutos a preços mais vantajosos, demanda esperada do produto, entre outros.

Os aspectos quantitativos baseados em custos ajustam o preço de venda conforme o custo incorrido do produto, computando a este o valor ou percentual que se espera obter de lucro. Já o mercado consumidor leva em conta a percepção do valor do produto e quanto o consumidor está disposto a pagar para adquiri-lo, dada às condições de onde este é consumido ou o quanto representa para o seu bem estar. Avaliar os preços praticados pela concorrência é outra metodologia que deve ser considerada, visto que, em muitos casos é ela quem determina os preços a serem praticados pelo mercado. (BRUNI & FAMÁ, 2004)

Estes autores destacam ainda outros aspectos qualitativos: a microeconomia, o marketing, o desenvolvimento e criação de valor que está particularmente relacionado a uma marca, e por fim a associação entre receitas, custos e lucros. Neste último, expressa a equação $Gastos + Lucro = Preço de Venda$, para produtos sob encomenda.

Bruni & Famá (2004, p. 356) esclarecem:

Mediante planilhas específicas, a contabilidade pode levantar os gastos da encomenda, empregando no processo dados de diferentes áreas, como comercial, industrial, financeira, de compras. Ao somatório dos custos e despesas serão acrescidos os lucros desejados.

A elaboração do preço de venda, depende de um bom planejamento e controle dos custos, sendo assim, a empresa tem duas possibilidades na determinação dos custos, os Custos *a priori* ou predeterminados, que são obtidos antes do início do processo produtivo e sofre duas variantes: Custos estimados e Custo-padrão; e os Custos *a posteriori*, obtidos ao termino do processo produtivo, e “servem de base para o estudo dos custos a priori” (ALOE; VALLE, 1978, p. 68).

Martins (2008, p. 316) afirma que o Custo-padrão é uma ferramenta de controle de custos que deve ser confrontado com o custo realizado, objetivando uma comparação entre o que ocorreu com o que deveria ter ocorrido.

Para que o Custo-padrão exista é necessário ter conhecimento do Custo real, e aquele terá utilidade quando acompanhado deste, pois além de prever seus custos, a empresa precisa averiguar se realmente foram aqueles os custos efetivamente ocorridos, apontando possíveis ineficiências ou defeitos ocorridos durante o processo produtivo, ou fixação de metas. (Martins, 2008, p. 317)

Para Martins (2008, p. 316), “Custo-padrão não é uma outra forma, método ou critério de contabilização de custos (como absorção e Variável), mas sim uma técnica auxiliar”, e consiste em “fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido”. (MARTINS, 2008, p. 316).

O Custo-padrão é um facilitador para projeção do resultado, entretanto, deve-se tomar conhecimento de que o custo apurado ao final do processo produtivo provavelmente será diferente do Custo-padrão corrente.

3. METODOLOGIA

Para o desenvolvimento e conclusão do presente trabalho, foi realizada pesquisa bibliográfica no sentido de obter reflexões teóricas necessárias para a elaboração do trabalho. Foi realizado um estudo de caso que, segundo Gil (2002, p. 54), “Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados”.

O estudo consistiu em coleta e análise de dados referentes a projetos executados no mês de Agosto de 2010, buscando atender as definições dos objetivos geral e específicos. Para tanto, foram realizadas visitas à empresa no intuito de se obter dados autênticos dos custos e

despesas incorridos no processo de produção, e classificá-los cientificamente dentro de um método de custeio que proporcione ao gestor maior segurança ao tomar decisões quanto à fixação de preço de venda, e anúnciação da perspectiva do resultado.

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Atualmente o preço de venda é formado pela percepção do gestor, que avalia a disponibilidade do consumidor e a influência dos preços praticados pela concorrência. Sendo assim, desconsidera a equação $\text{Gastos} + \text{Lucro} = \text{Preço de Venda}$, substituindo-a pela equação $\text{Preço de Venda} - \text{Gastos} = \text{Lucro}$.

O custo do produto é apurado levando em consideração a matéria-prima, materiais secundários e estimativa de despesas com entrega. Avaliado o custo variável, multiplica-se este valor entre 300% e 400% para empregar o preço de venda. Sob o preço de venda calcula-se a comissão do marceneiro e do projetista, entretanto, em alguns casos exclui-se deste cálculo o valor estimado com despesas de entrega.

As despesas de venda oriundas de gastos com viagens para tentar vender o produto ou conquistar novos clientes estavam sendo rateados entre os projetos que eram concretizados naquela oportunidade. Sendo assim, estes gastos faziam parte do custo direto, uma vez que os mesmos são despesas de vendas. Estas despesas foram realocadas, passando a integrar o custo fixo, haja vista que os gastos com viagens não se traduzem em remate de venda. Não há controle de gastos mensais de custos, despesas e depreciação do ativo imobilizado.

Outro fator desconsiderado é a incidência do imposto sobre a venda, cuja situação foi solvida mediante inclusão do valor do imposto ao custo direto do produto.

Há a necessidade de melhorar a elaboração do “orçamento”, pois é inteiramente manual e os dados são descartados, não havendo confrontação com o custo de transformação real do produto, deste modo, inexistem comparações entre projetos já realizados.

As despesas e custos fixos indiretos compreenderam os gastos com energia elétrica da administração, telefone, água, Pró-Labore, vale transporte, folha de pagamento e encargos, seguros e outros gastos explicitados em tabela. Aos custos e despesas fixos, foi considerada a parte do valor gasto com combustível resultante de despesas de vendas, assim como a folha de pagamento e encargos dos empregados do setor administrativo, limpeza, auxiliares de produção e o motorista.

O gasto com energia elétrica foi alocado ao custo variável indireto por não ser possível mensurar o valor consumido para cada produto. Uma fração de 2% deste valor foi estimado como fixo por representar gastos com a administração.

Os custos relacionados diretamente a cada projeto foram inseridos em planilhas que auxiliam na projeção do resultado, e depois de produzido, é possível construir uma comparação a fim de facilitar ao gestor visualizar se ocorreram imperfeições no processo produtivo ou na estimativa dos custos sob a encomenda.

Estas planilhas estão distribuídas em duas pastas: de projeção, e de resultado. A pasta de projeção traz arquivos com dezoito planilhas de cálculo para os projetos, uma planilha de resumo que identifica o preço de venda, os custos diretos, as despesas com entrega e impostos, a Margem de Contribuição e o IMC de cada projeto. Estas informações são reunidas em um quadro de resumo explicitando a totalização de cada projeto para determinado cliente. Uma planilha de gráfico melhora a visualização da comparação entre o preço de venda, custos diretos e Margem de Contribuição de cada projeto.

Depois de realizado a projeção de custos e formação do preço de venda dos projetos de cada cliente, os dados foram confrontados com o que realmente foi utilizado na produção através do emprego de arquivos com planilhas semelhantes, entretanto, organizadas na pasta de resultado. Nesta pasta consta, ainda, um arquivo com planilhas de: a) controle de despesas com depreciação; b) de custos e despesas indiretos; c) de custos e despesas fixas; d) de cálculo da folha de pagamento e seus encargos e provisões; e) de indicadores como Ponto de Equilíbrio, Margem de Segurança e Grau de Alavancagem Operacional; e, f) uma planilha de resumo do período, que amarra as informações de todos os projetos executados no período, pois uma planilha de gráfico melhora a visualização da comparação do preço de venda, custo direto e Margem de Contribuição por cliente.

Em razão do que foi explicitado até aqui, consolidou-se como sistema de custeio que melhor agrega ao preço de venda os custos de fabricação, o Custeio Variável, por ser mais adequado as necessidades da empresa. A partir de então, pode-se determinar o resultado e construir indicadores de decisão como Margem de Contribuição, Ponto de Equilíbrio, Margem de Segurança e Grau de Alavancagem Operacional. Protagoniza neste cenário a Margem de Contribuição como principal indicador de rentabilidade dos produtos, e o Custo-padrão, como técnica auxiliar que facilita a projeção e confrontação do resultado.

Para a demonstração do cálculo realizado, será evidenciada a planilha de projeção dos custos e formação do preço de venda de apenas um cliente, e a planilha de Cálculo da Margem de Contribuição e do Resultado do Período.

Tabela 10 - Apuração dos custos e resultado do projeto

PROJETO	Quarto				
	CUSTOS VARIÁVEIS - DIRETO	unidade	Valor Unitário	Quant. Utilizada	Valor Total
MATÉRIA-PRIMA					2.298,00
	MDF Terra Bianco 18mm	Chapa	184,00	6	1.104,00
	MDF Terra 6mm	Chapa	90,00	2	180,00
	MDF Carvalho Ibiza 18mm	Chapa	174,00	2	348,00
	MDF Wengwe 18mm	Chapa	174,00	1	174,00
	MDF Nogual Terra Cota	Chapa	174,00	0,5	87,00
	Barra perfil alumínio	unidade	80,00	4	320,00
	Barra puxador	unidade	85,00	1	85,00
MATERIAL SECUNDÁRIO					1.080,00
ACESSÓRIOS					661,00
	Fita terra ártico 22mm	unidade	1,00	35	35,00
	Fita terra ártico 50mm	unidade	1,00	86	86,00
	Fita carvalho Ibiza	unidade	1,00	72	72,00
	Fita Wengue	unidade	1,00	86	86,00
	Parafusos (cento)	pacote	5,00	4	20,00
	Corrediça telescópica	unidade	9,00	9	81,00
	Barra de cabide	unidade	20,00	1	20,00
	Dobradiça de pressão	unidade	1,50	9	13,50
	Suporte de cabide	unidade	1,00	6	6,00
	Cola	kg	14,00	3	42,00
	Cola fórmica	kg	13,00	1	13,00
	Esquadreta	unidade	1,50	20	30,00
	Trilho p/ porta de correr	unidade	11,50	5	57,50
	Kit por de correr	unidade	15,00	5	75,00
	Fecho Tok	unidade	12,00	2	24,00
VIDROS					323,00
	Vidros e espelho		323,00	1	323,00
PINTURA					96,00
	Tinta	litro	96,00	1	96,00
EMBALAGEM					-
					-
COMISSÕES SOBRE O PROJETO					992,00
	COMISSÕES		Valor	% comissão	Vlr comissão
PROJETISTA					-
NOME:					-
	COMISSÕES		Valor	% comissão	Vlr comissão
MARCENEIRO - M.O.D.					992,00
NOME:	Marceneiro		992,00		992,00
DESPESAS COM ENTREGA E IMPOSTOS					765,73
	Frete e alimentação		400,00		
	Imposto sobre venda (simples)		365,73	Aliq. Simples	5,01%
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO			VALOR	%	
PREÇO DE VENDA			7.300,00		
MATÉRIA-PRIMA/MATERIAL SECUNDÁRIO			3.378,00	46,27%	
M.O.D.			992,00	13,59%	
COMISSÕES			-	0,00%	
TOTAL DO CUSTO - DIRETO			4.370,00	59,86%	
DESPESAS DE VENDAS			765,73	10,49%	
TOTAL DOS CUSTOS E DESPESAS - DIRETO			5.135,73	70,35%	
= MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO			2.164,27	29,65%	

Fonte: Autoria própria

Obtido o resultado de cada projeto, integram-se estes dados a uma planilha de resumo, demonstrada pela tabela a seguir:

Tabela 13 - Apuração de resultado por cliente

N. PROJETO	NOME DO PROJETO	PREÇO DE VENDA	CUSTO DIRETO	MARGEM DE CONTRIB.	IMC - %
Projeto 01	Reforpam	7.000,00	4.068,00	2.932,00	41,89%
Projeto 02	Concessionária de Veículos	4.150,00	2.737,42	1.412,59	34,04%
Projeto 03	Elizangela	8.470,00	2.952,05	5.517,95	65,15%
Projeto 04	Adelino	7.300,00	5.135,73	2.164,27	29,65%
Projeto 05	Posto de Combustível	26.500,00	12.790,65	13.709,35	51,73%
Projeto 06	Consultório Médico	9.800,00	4.386,98	5.413,02	55,23%
Projeto 07	Luis D.	4.800,00	2.680,48	2.119,52	44,16%

Fonte: Autoria própria

Tabela 14 – Cálculo da Margem de Contribuição e do Resultado do Período

	Valor	%
RECEITA TOTAL	68.020,00	100,00%
(-) Custo Variável Direto	34.751,30	51,09%
(-) Custo Variável Indireto	1.256,60	1,85%
= Margem de Contribuição Total	32.012,10	47,06%
(-) Custo fixo	18.160,91	26,70%
(-) Depreciações	3.410,13	5,01%
= RESULTADO	10.441,07	15,35%

Fonte: Autoria própria

A partir do reconhecimento da receita e dos custos variáveis foi possível identificar a Margem de Contribuição total, sendo desta subtraídos os custos e despesas fixas, e a depreciação, determinando o resultado do período.

Diante ao conhecimento destas informações, foi possível construir os indicadores: Ponto de equilíbrio, Margem de Segurança, e Grau de Alavancagem Operacional.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo deste trabalho, buscou-se apurar dados fidedignos para atender o que foi proposto no objetivo geral e específico. Foi realizado levantamento de como a empresa estima seus custos, e como estabelece o preço de venda de seus produtos. Realizou-se estudo bibliográfico para nortear o desenvolvimento das ferramentas de trabalho. Assim, foram

construídas ferramentas que auxiliaram na organização dos custos diretamente envolvidos ao processo produtivo dando subsídio ao gestor na formação do preço de venda. Estruturou-se, ferramentas para apuração e controle das despesas e custos fixos da empresa. Elaborou-se também, ferramentas que evidenciam a Margem de Contribuição, o Ponto de Equilíbrio, a Margem de Segurança e o Grau de Alavancagem Operacional, guarnecendo os gestores de informações para tomada de decisão. Sobretudo, foi determinado o Custeio Variável como sistema de custeio capaz de possibilitar ao gestor desta empresa a planejar melhor o resultado, e o Custo-padrão como técnica auxiliar para facilitar a confrontação do resultado.

Posto em prática estas ferramentas, foi possível apurar as despesas e os custos, fixo e variável, direto e indireto, e determinar o resultado do período observado, que foi de 15,35%, sendo que os gestores presumiam um proveito de 20%. Estas ferramentas revelaram que alguns projetos obtiveram Margem de Contribuição superior ao custo direto, evidenciando que a lucratividade não está associada somente ao preço de venda, precedendo a Margem de Contribuição como principal fator para tomada de decisão. Foi elucidado também, o Ponto de Equilíbrio, a Margem de Segurança e o Grau de Alavancagem Operacional no período analisado.

Ante a construção das informações do período analisado, pode-se daqui por diante, averiguar os custos efetivamente ocorridos e identificar possíveis ineficiências no processo produtivo ou na fixação de metas. As ferramentas de trabalho desenvolvidas, quando bem alimentadas, poderão dar suporte para os gestores conhecerem o resultado efetivo no período, comprara-los a exercícios anteriores e projetar o resultado nos períodos subsequentes. Entretanto, sugere-se a adoção de um software que operacionalize estas informações minimizando o tempo aplicado ao controle, e que forneça maiores recursos de informações.

6. REFERÊNCIAS

ALOE, Armando; VALLE, Francisco. **Contabilidade Industrial**, São Paulo, Editora Atlas S.A., 1978.

BEUREN, Ilze Maria. **Evolução Histórica da Contabilidade de Custos**, Revista Contabilidade Vista & Revista On-Line, Belo Horizonte, v. 5, n. 1, fev. 1993. Disponível em: <<http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/52/50>>. Acesso em: 05 mai. 2010.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos – Aplicação em Empresas Modernas**, São Paulo, Editora Bookman, 2002.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e formação de preços**, São Paulo, Editora Atlas S.A., 2004

CARQUEJA, Hernâni O. **Actividade Contabilística até Luca Pacioli**. Revista eletrônica Infocontab On-Line, jan. 2006. Disponível em: <http://www.infocontab.com.pt/download/Cont_ate_luca.pdf>. Acesso em: 04 mai. 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**, São Paulo, Editora Atlas S.A., 2002.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**, São Paulo, Editora Atlas S.A., 1999.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**, São Paulo, Editora Atlas S.A., 2008.

SÁ, Antonio Lopes de. **História Geral e das doutrinas da Contabilidade**, São Paulo, Editora Atlas S.A., 1997.