

## **FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA: MÉTODO DE CUSTEIO TRADICIONAL X CUSTEIO ABC**

**Alexandre Cacozi**<sup>3</sup>

**Isabela Ferreira Martins**<sup>4</sup>

**Resumo:** Um dos fatores decisivos para garantir vantagem competitiva e aumentar a lucratividade do negócio é a formação do preço de venda. A eficiência na gestão de custos resulta em redução dos gastos e um produto mais barato. A permanência da empresa no mercado está diretamente relacionado em conseguir manter um equilíbrio entre a qualidade, o preço e o custo. Este é o desafio que as organizações enfrentam no meio empresarial, com a diversidade de produtos aquele que melhor ofertar conquistará o mercado. Entre as ferramentas da gestão de custos surge o método de custeio ABC, uma forma mais aprimorada de se apurar o custo e amenizar as distorções provocadas pelo uso do rateio, além de proporcionar informações gerenciais que servirá de auxílio na tomada de decisão. Uma ferramenta tão sofisticada como o custeio ABC exigirá investimento considerável para sua implantação, entretanto, ele proporcionará a mensuração do custo mais próximo do real.

Este artigo tem como principal objetivo demonstrar como os custos refletem na gestão do preço de venda, por meio do método de custeio ABC, partindo da seguinte questão: Qual o preço de venda do produto utilizando o método de custeio tradicional versus o método de custeio ABC na gestão de preços formado pelo mark-up? Para exemplificar será utilizado um estudo de caso hipotético.

**Palavras – chave:** Formação do preço de venda – Competitividade – Método de Custeio ABC

---

<sup>3</sup> Professor em Graduação e Pós Graduação na área Contábil e Financeira e Gerente de Controladoria e Administração Financeira, Mestre em Ciências Contábeis pela PUC São Paulo.

<sup>4</sup> Graduada em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário Padre Anchieta

## Introdução

Método de custeio é a forma que as empresas apuram o custo de fabricação de seu produto. Existem diferentes métodos para apuração, sendo que cada empresa utilizará aquele que melhor atender as suas necessidades.

De acordo com Megliorini (2006, p. 2):

Se o objetivo é conhecer a margem de contribuição, deve-se utilizar o custeio variável; se é atender aos usuários externos, deve-se utilizar o custeio por absorção, se é rastrear os custos, identificando fontes de desperdícios e a realização de atividades desnecessárias, deve-se optar pelo custeio ABC.

No método de custeio variável só serão alocados os custos que estão diretamente relacionados ao produto (diretos ou variáveis), os custos decorrentes em manter a capacidade instalada (indiretos ou fixos) não devem fazer parte do custo.

O método de custeio por absorção caracteriza-se por apropriar todos os custos ao produto, independente se for direto ou indireto, fixo ou variável. Esse método utiliza do rateio para distribuir os custos.

O método de custeio ABC parte do pressuposto que os produtos consomem atividades e atividades consomem recursos, sendo assim, ele atribui primeiro custos para as atividades em seguida aos produtos. Este método surge para aperfeiçoar a análise de custos tradicional.

No atual cenário econômico, uma eficiente gestão de custos é imprescindível para garantir a continuidade da empresa em um mercado altamente competitivo. Entre as preocupações dos gestores está a otimização de seu processo para conseguir chegar a um custo mais baixo e conseqüentemente a um preço mais acessível. Dessa forma, a determinação do preço de venda é uma das decisões mais importantes no processo de gestão.

Segundo Padoveze (2004, p. 341):

[...] A formação do preço de venda é a variável mais importante para obtenção da rentabilidade desejada, elemento básico pelo qual a empresa justifica os investimentos de seus acionistas e proprietários e que permite a manutenção da continuidade empresarial.

A formação do preço de venda poderá ser determinado à partir do custo, onde o mercado irá absorver o preço definido pela empresa. Através da apuração do custo unitário será agregado uma margem denominada mark-up, um índice aplicado ao custo do produto que irá cobrir todos os gastos decorrentes da sua fabricação, somando a rentabilidade desejada pelos empresários.

Outra alternativa é formar o preço baseando-se no mercado, onde busca-se identificar suas necessidades, a quantidade ofertada e procurada, os preços praticados pelos concorrentes e o valor máximo que deverá ser aplicado ao produto. *“Assumindo essa condição, seria*

*desnecessário o cálculo dos custos para a formação do preço de venda, apenas a pesquisa de mercado seria o suficiente”* Padoveze (2004, p. 351).

Definir o preço de venda com base no mercado torna-se um desafio, pois a partir da receita gerada deverá chegar a um custo e rentabilidade que garanta a continuidade da organização. *“Se o preço praticado pelo mercado for menor que o encontrado a partir dos custos internos da empresa, o empresário deverá refazer os cálculos financeiros para avaliar a viabilidade de seu negócio”* (Sebrae).

A finalidade desse artigo é demonstrar a importância da aplicação de um método de custeio adequado na formação do preço de venda. Para esta análise será utilizado o método de custeio tradicional e o método ABC, para chegar a um custo mais próximo do real. Irá ser apresentado um estudo de caso para evidenciar a diferença da rentabilidade entre os métodos de custeio á partir do preço de venda formado pelo Mark-up.

### **Método de custeio ABC**

O método de custeio baseado em atividades (Activity-Based Costing – ABC) foi criado na década de 80, pelos professores Robert Kaplan e Robin Cooper da universidade de Havard, com o objetivo de aprimorar os métodos de custeio em relação à alocação dos custos e despesas indiretas.

Este método permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades e sua respectiva relação com o processo de execução. O foco está na mensuração dos custos das atividades procurando o aperfeiçoamento do processo em busca de maior rentabilidade.

A vantagem de utilizar o ABC está em diminuir a arbitrariedade em relação à alocação dos custos indiretos, pois ele emprega o conceito de rastreamento de custos, ou seja, estabelece a correlação da causa e efeito; além de permitir o estudo, o aperfeiçoamento e o custeamento de todos os processos dentro da empresa.

O ABC determina que os produtos consomem atividades e atividades consomem recursos, sendo assim, ele atribui primeiro custos para as atividades em seguida aos produtos. Desta forma, é possível identificar quais são os produtos subcusteados e quais os supercusteados resultando numa melhoria nas decisões gerenciais.

Conforme Padoveze (1997, p. 249 e 250):

Podemos então definir o custo por atividade como um método de custeamento que identifica um conjunto de custos para cada evento ou transação (atividade) na organização que age como um direcionador de custos. Os custos indiretos são então

alocados aos produtos e serviços na base de número desses eventos ou transações que o produto ou serviço tem gerado ou consome como recurso.

“Atividade pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos” Nagawaka (2001, p.42), ou seja, ela vai converter recursos (materiais, mão-de-obra, tecnologia) em produtos ou serviços.

Para a identificação dos custos das atividades será utilizado direcionadores, que são fatores determinantes para a ocorrência de uma atividade. Há dois tipos de direcionadores: recursos e atividades. Direcionadores de recursos identifica a forma que as atividades consomem recursos e direcionadores de atividades identifica como os produtos consomem as atividades.

A escolha de um direcionador deverá ser feita de forma criteriosa para que não haja distorções na apuração do custo. Migliorini (2001, p.62) esclarece-se que:

A dificuldade que encontramos para alocar custos indiretos reside na definição da base de rateios a ser utilizada, pois é uma tarefa que envolve aspectos subjetivos e arbitrários. Se o critério adotado não for bem consistente, o resultado de custos ficará por certo deficiente para atender aos fins a que se propõe.

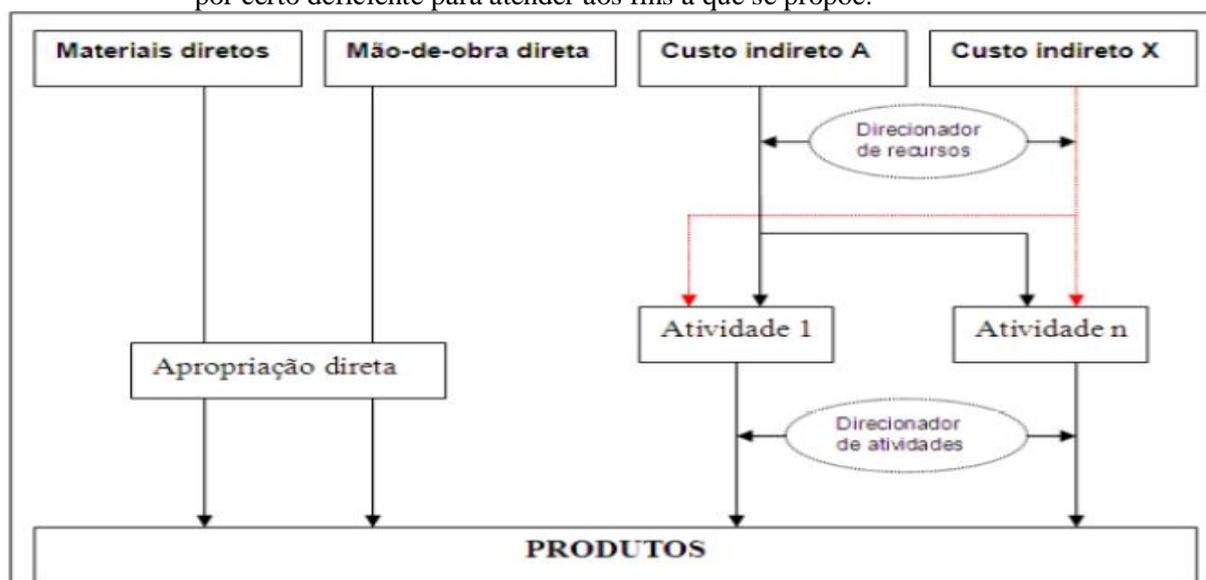


Figura 01: Custeio ABC Fonte: Megliorini (2007, p.152).

### Método de custeio tradicional (Absorção)

O método de custeio por absorção é o método mais tradicional e também o mais utilizado por atender as exigências do fisco e da contabilidade financeira.

Este método tem por característica apropriar todos os custos ao produto (fixo ou variável, direito ou indireto).

O custeio por absorção tem por objetivo a separação dos custos e despesas, alocando somente os custos ao produto e as despesas ao resultado, sendo assim, os custos fixos e

indiretos são agregados ao produto por meio do rateio. *“Todos os custos indiretos só podem ser apropriados, por sua própria definição de forma indireta aos produtos, isto é, mediante estimativas, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos”*. Martins (2000, p. 84).

A dificuldade em apropriar os custos indiretos está na definição da base do rateio, a escolha de um critério adequado é fundamental para que não haja distorções na apuração dos custos. Megliorini (2007, p. 43) ressalta que:

Tendo em vista que o montante dos custos indiretos será absorvido pela produção independentemente da base que venha a ser empregada, alguns produtos podem ser subavaliados, e outros, superavaliados. Portanto o que busca ao definir uma base é minimizar tais distorções.

A grande deficiência encontrada no método de custeio por absorção está na utilização do rateio para os custos indiretos, uma vez que, os mesmos são divididos em proporções iguais, desta forma, determinados produtos receberão parcelas de custos que não lhe são devidos. Sendo assim, por mais objetivos que pretendam ser os critérios de rateio, eles sempre apresentaram forte componente arbitrário, distorcendo o custo do produto.

De modo geral, a utilização do método de custeio por absorção será satisfatório, por este atender as exigências fiscais e contábeis, porém para decisões gerenciais este método não é o mais indicado por apresentar resultados não condizentes com o real.

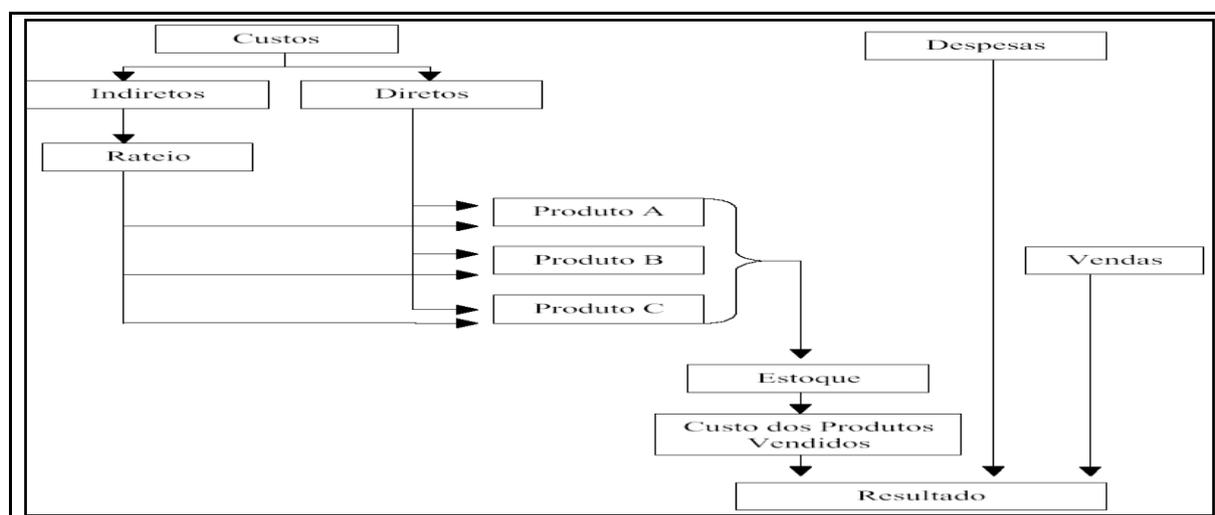


Figura 02. Esquema de custeio por absorção Fonte: Martins (2.000, p.62)

### Formação do preço de venda

A decisão de formar um preço para determinado produto é um fator de alta complexidade, uma vez que este preço deverá garantir a longevidade do negócio. A empresa

só conseguirá manter-se em um mercado altamente competitivo se ela for rentável, para isso o preço de seu produto deverá cobrir todos os seus custos além de proporcionar um retorno adequado ao investimento realizado.

A fixação de preço ao produto deixou de ser uma matemática simples, ou seja, custo mais o lucro igual ao preço de venda. Nos dias atuais a estratégia de preço está diretamente relacionada com a missão e a visão da empresa.

Segundo Padoveze (2004, p.341) a gestão de preço de venda é fundamental por ser o *“fator mais objetivo que liga a empresa a seus clientes, razão de ser de toda a empresa, mediante o fornecimento de produtos e serviços à comunidade, sendo elemento direto de propagação de sua imagem”*. Toda empresa nasce de uma necessidade do mercado e é onde os empresários encontram a oportunidade de obter lucro.

As maiores dificuldades dos gestores está em formar o preço de venda sem orientar-se apenas pelo custo e pela rentabilidade, uma vez que, o mercado é de alta competitividade e com grande diversidade de produtos, a difícil tarefa de fidelizar clientes e o valor por eles agregado torna a adequada formação de preço em uma vantagem competitiva que certamente dominará o mercado.

*“Preço é o montante pelo qual um produto ou serviço deve ser vendido de forma a transmitir a valor desejado e alavancar a receita total da empresa, gerando riqueza para que esta possa ter longevidade mercadológica”*. Coelho (2007, p.74); o *“custo é todo gasto que é consumido dentro do processo produtivo na fabricação de bens ou na prestação de serviços”*. Martins (2003, p. 20); *“valor é o grau de utilidade que um produto traz à mente do consumidor”*. Padoveze (2004, p.342)

Para inserir um produto no mercado deve-se definir algumas estratégias como o direcionamento do mercado (quem são meus clientes), qual o potencial da demanda, quem são meus concorrentes, o produto oferecido tem sazonalidade, etc. Martins (2008, p.218) discorre:

Para administrar preços de vendas, sem dúvida é necessário conhecer o custo do produto; porém essa informação, por si só, embora seja necessária, não é suficiente. Além do custo, é preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços de produtos dos concorrentes, os preços de produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa etc.; e tudo isso depende também do tipo de mercado em que a empresa atua.

Diversos fatores tem influência direta na formação do preço de venda, cabe ao gestor analisar qual posicionamento ele pretende obter no mercado, ou seja, se o objetivo é atingir as classes mais altas deve-se priorizar a qualidade e o valor a ele agregado, se for às classes mais baixas a atenção se voltará para a redução de custos para atingir um preço mais acessível, se

no mercado houver muitos produtos similares ou concorrentes, a estratégia de preço deverá ser ao equivalente.

### **Baseado no custo**

A formação do preço de venda baseado no custo parte do pressuposto que o “*mercado está disposto a absorver os preços determinados pela empresa, que, por sua vez, são calculados em cima de seus custos e dos investimentos realizados*”. Padoveze (2004, p. 343)

As empresas que optarem pela formação do preço de venda a partir dos custos nem sempre conseguirá atingir a um preço competitivo, porém conhecendo-o ela poderá criar parâmetros de comparação e analisar onde estão suas deficiências.

Os investidores visam à rentabilidade do negócio, para isso ele deverá ofertar produtos com o maior preço possível, em contrapartida o mercado consumidor está em busca de produtos que satisfaça suas necessidades, porém com custo reduzido. Para garantia de sucesso a empresa deverá encontrar um equilíbrio entre o preço determinado por ela com o que o mercado está disposto a pagar. Desta forma, a empresa poderá definir um custo-objetivo, “*que é um nível de custo que permite à empresa realizar seu objetivo de lucro, observando, simultaneamente, as limitações de preços impostas pelo mercado*”. Bonfim e Passareli (2006, p.461).

Horngren, Datar e Foster (2004, p.385) enfatiza que “*custos influenciam preços por afetarem a oferta. Quanto mais baixo for o custo de produção de um produto em relação ao preço pago pelo cliente, maior será a capacidade de fornecimento por parte da empresa*”.

### **Mark-up**

O mark-up é um índice de marcação de preços adicionado ao custo do produto para a formação do preço de venda. Atualmente este índice é muito utilizado pelos empresários na precificação dos produtos. Segundo Mendes (2009, p. 127) “*pela política de Mark-up, o preço de venda de um produto é determinado pela adição de um percentual – geralmente fixo, mas que pode ser variável – sobre o custo unitário de produção ou sobre o preço de compra, nos casos de revenda*”.

O mark-up é obtido por e meio de uma fórmula que insere os impostos sobre venda, despesas financeiras, comissões sobre as vendas, despesas administrativas, despesas de vendas, outras despesas e a margem de lucro desejada. “*Todos os componentes do **mark-up***”

são determinados através de relações percentuais médias sobre preços de venda e, a seguir, aplicados sobre o custo dos produtos” Padoveze (1997, p. 297).

Com o custo unitário definido, o índice mark-up é calculado da seguinte forma:

Mark-up divisor  $\longrightarrow$  Preço de venda = Custo  $\div$  mark-up

Mark-up multiplicador  $\longrightarrow$  Preço de venda = Custo  $\times$  mark-up

Independente da utilização do mark-up divisor ou multiplicador o valor encontrado será o mesmo.

|  |          |   |
|--|----------|---|
| Receita de vendas  | 100,00 % |   |
| ICMS   | 18,00%   | } 23,65% de impostos e taxas sobre vendas |
| PIS  | 0,65%    |   |
| COFINS   | 3,00%    |   |
| Comissões sobre vendas   | 2,00%    |   |
| Despesas de vendas   | 5,00%    | } 32,00% de margem de lucro bruto         |
| Despesas administrativas   | 7,00%    |   |
| Lucro antes do imposto de renda                                  | 20,00%   |   |
| Impostos e taxas sobre vendas (+) Margem de lucro bruto = 55,65% |          |   |

Figura 03. Percentuais preço de venda. Fonte: Megliorini (2007, p. 181)

$$\text{Mark-up multiplicador} = (1 \div 0,4435) = 2,25479$$

$$(100 \div 100 = 1) \qquad (100 - 55,65 = 44,35)$$

### Estudo de caso

Será apresentado um estudo de caso hipotético utilizando uma empresa de confecções que produz três tipos de produtos: camisetas, vestidos e calças. Abaixo será exemplificado a forma que diferentes métodos de custeio podem influenciar a formação do preço de venda, à partir dos dados apresentados:

Tabela 1.1

| PRODUTOS          | Volume Produção Mensal | Volume de Vendas Mensal |
|-------------------|------------------------|-------------------------|
| A – Camisetas     | 18.500**               | 18.500                  |
| B – Vestidos      | 4.700                  | 4.700                   |
| C – Calças        | 13.100                 | 13.100                  |
| D – Total (A+B+C) | 36.300**               | 36.300                  |

Os custos diretos unitários são:

**Tabela 1.2**

| <b>ITENS DE CUSTO</b> | <b>CAMISETAS</b> | <b>VESTIDOS</b> | <b>CALÇAS</b> |
|-----------------------|------------------|-----------------|---------------|
| A – Tecido            | 3,00             | 5,00            | 7,00          |
| B – Aviamentos        | 0,25             | 0,75            | 0,50          |
| C - Mão Obra Direta   | 0,50             | 1,00            | 0,75          |
| D – Total(A+B+C)      | 3,75             | 6,75            | 8,25          |

Os custos Indiretos de Fabricação mensais, são:

**Tabela 1.3**

| <b>ITENS</b>                | <b>CUSTOS INDIRETOS</b> |
|-----------------------------|-------------------------|
| A – Depreciação             | 90.000                  |
| B - Energia Elétrica        | 80.000                  |
| C- Mão de Obra Indireta     | 95.000                  |
| D – Aluguel                 | 15.000                  |
| <b>E – Totais (A+B+C+D)</b> | <b>280.000**</b>        |

**Tabela 1.4****APURAÇÃO DOS CUSTOS PELO MÉTODO DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO**

|                                 | <b>CAMISETAS</b> | <b>VESTIDOS</b> | <b>CALÇAS</b>   | <b>Total</b>   |
|---------------------------------|------------------|-----------------|-----------------|----------------|
| <b>A - Volume de Produção</b>   | <b>18.500</b>    | <b>4.700</b>    | <b>13.100</b>   | <b>36.300</b>  |
| B - Matéria Prima               | 60.125           | 27.025          | 98.250          | 185.400        |
| C - Mão-de-obra Direta          | 9.250            | 4.700           | 9.825           | 23.775         |
| <b>D - Custo Direto (B+C)*</b>  | <b>69.375</b>    | <b>31.725</b>   | <b>108.075</b>  | <b>209.175</b> |
| <b>E – CIF***</b>               | <b>142.700</b>   | <b>36.253</b>   | <b>10a1.047</b> | <b>280.000</b> |
| <b>F - Custo Total (D+E)</b>    | <b>212.075</b>   | <b>67.978</b>   | <b>209.122</b>  | <b>489.175</b> |
| <b>G - Custo Unitário (F÷A)</b> | <b>11,46</b>     | <b>14,46</b>    | <b>15,96</b>    |                |

Para apuração dos custos diretos foi efetuado os seguintes cálculos:

\*Matéria – prima = Tecido + Aviamento (Tabela 1.2) X Volume de Produção (Tabela 1.1)

$$(\$3,00 + \$0,25 \times \$18.500 = \$60.125)$$

\*Mão- de-obra direta = Mão-de-obra (Tabela 1.2) X Volume de Produção (Tabela 1.1)

$$(\$0,50 \times \$18.500 = \$9.250)$$

\* total custos diretos camisetas (\$60.12+\$9.250= \$69.375 - Tabela 1.4)

O que distingue custeio por absorção e o ABC, é a forma que se apura os custos indiretos. No método de custeio por absorção a apuração é efetuada da seguinte forma:

\*\*Total dos custos indiretos (Tabela 1.3) ÷ Total do volume de produção (Tabela 1.1) X Total produzido por produto “camisetas” (Tabela 1.1)

$$(\$280.000 \div \$36.300 \times \$18.500 = \$142.700) ***$$

\*\*\* Tabela 1.4

Para encontrar o custo unitário do produto, basta dividir o total dos custos pela quantidade produzida, conforme (Tabela 1.4).

Apurado o valor do custo do produto, a próxima etapa é calcular o preço de venda, ainda pelo custeio por absorção. Para determinar este valor será utilizado o índice mark-up como segue:

Tabela 1.5

|                   |        |
|-------------------|--------|
| IMPOSTOS          | 21,25% |
| DESPESAS C/VENDAS | 8%     |
| DESPESAS ADM      | 20%    |
| LUCRO             | 10%    |
| TOTAL             | 59,25% |

Tabela 1.6

|   |
|---|
| $100 - 59,25 = 40,75$<br>$MARK-UP = 1 \div 0,4075 = 2,4540$<br><br><b>PREÇO DE VENDA = MARK-UP X CUSTO UNITÁRIO</b><br><b>PREÇO DE VENDA = 2,4540 X 11,46 = 28,13</b> |
|---|

O preço de venda de um produto deve ser capaz de absorver todos os custos e despesas decorrentes de sua fabricação, somado a rentabilidade desejada pelos sócios, conforme (Tabela 1.5). Deste modo, o preço de venda encontrado pelo custeio por absorção foram os seguintes:

|                  |                 |               |
|------------------|-----------------|---------------|
| <b>CAMISETAS</b> | <b>VESTIDOS</b> | <b>CALÇAS</b> |
| 28,13            | 35,49           | 39,17         |

A próxima etapa desse estudo será encontrar o preço de venda através do método de custeio ABC, iniciando pela apuração do custo.

**Tabela 2.1**  
**APURAÇÃO DOS CUSTOS PELO MÉTODO DE CUSTEIO ABC**

|                                 | <b>CAMISETA</b> | <b>VESTIDO</b> | <b>CALÇA</b>   | <b>Total</b>   |
|---------------------------------|-----------------|----------------|----------------|----------------|
| <b>A - Volume de Produção</b>   | <b>18.500</b>   | <b>4.700</b>   | <b>13.100</b>  |                |
| B - Matéria Prima               | 60.125          | 27.025         | 98.250         | 185.400        |
| C - Mão-de-obra Direta          | 9.250           | 4.700          | 9.825          | 23.775         |
| <b>D - Custo Direto (A+B)*</b>  | <b>69.375</b>   | <b>31.725</b>  | <b>108.075</b> | <b>209.175</b> |
| E - CIF (com base no ABC)       | 66.833          | 69.656         | 143.511        | 280.000        |
| <b>F - Custo Total (D+E)</b>    | <b>136.208</b>  | <b>101.381</b> | <b>251.586</b> | <b>489.175</b> |
| <b>G - Custo Unitário (F÷A)</b> | <b>7,36</b>     | <b>21,57</b>   | <b>19,21</b>   |                |

\*A apuração dos custos diretos é igual nos dois métodos (Absorção e ABC)

Na apuração dos custos indiretos pelo método de custeio ABC o primeiro passo é identificar os direcionadores das atividades.

**Tabela 2.1**  
**Custo indireto por Atividade**

| <b>DEPARTAMENTOS</b>      | <b>ATIVIDADES</b>  | <b>DIRECIONADORES</b> | <b>CUSTOS TOTAIS</b> |
|---------------------------|--------------------|-----------------------|----------------------|
| Compras                   | Comprar Materiais  | Número de Pedidos     | 15.000               |
| Administração da Produção | Programar Produção | Número de Produtos    | 15.480               |
|                           | Controlar Produção | Número de Lotes       | 14.250               |
| Corte e Costura           | Cortar             | Tempo de Corte        | 36.770               |
|                           | Costurar           | Tempo de Costura      | 85.000               |
| Acabamento                | Acabar             | Tempo de Acabamento   | 113.500              |

Com os direcionadores já definidos a próxima etapa é quantificá-los para cada produto.

**Tabela 2.2 Direcionadores das Atividades**

|                    | <b>CAMISETA</b> | <b>VESTIDO</b> | <b>CALÇA</b> | <b>TOTAL</b> |
|--------------------|-----------------|----------------|--------------|--------------|
| Número de Pedidos  | 100             | 400            | 250          | 750          |
| Número de Produtos | 1               | 1              | 1            | 3            |
| Número de Lotes    | 10              | 30             | 25           | 65           |
| Tempo de Corte     | 1.300           | 770            | 3.395        | 5.465        |
| Tempo de Costura   | 2.900           | 2.000          | 8.910        | 13.810       |

O cálculo dos custos indiretos é efetuado da seguinte forma:

Custos Totais das Atividades (Tabela 2.1) ÷ Total dos Direcionadores das Atividades (Tabela 2.2) X Direcionador de cada atividade e produto.

$$(\$15.000 \div 750 \times 100 = \$2.000)$$

**Tabela 2.3 Total dos custos indiretos pelo método ABC**

|                    | <b>CAMISETA</b> | <b>VESTIDO</b> | <b>CALÇA</b>   | <b>TOTAL</b>   |
|--------------------|-----------------|----------------|----------------|----------------|
| Comprar Materiais  | 2.000           | 8.000          | 5.000          | 15.000         |
| Programar Produção | 5.160           | 5.160          | 5.160          | 15.480         |
| Controlar Produção | 2.192           | 6.577          | 5.481          | 14.250         |
| Cortar             | 8.747           | 5.181          | 22.842         | 36.770         |
| Costurar           | 17.849          | 12.310         | 54.841         | 85.000         |
| Acabar             | 30.884          | 32.429         | 50.187         | 113.500        |
| <b>TOTAL CIF</b>   | <b>66.833</b>   | <b>69.656</b>  | <b>143.511</b> | <b>280.000</b> |

**Tabela 2.4  
APURAÇÃO DOS CUSTOS PELO MÉTODO DE CUSTEIO ABC**

|                                 | <b>CAMISETA</b> | <b>VESTIDO</b> | <b>CALÇA</b>   | <b>Total</b>   |
|---------------------------------|-----------------|----------------|----------------|----------------|
| <b>A - Volume de Produção</b>   | <b>18.500</b>   | <b>4.700</b>   | <b>13.100</b>  | 36.300         |
| B - Matéria Prima               | 60.125          | 27.025         | 98.250         | 185.400        |
| C - Mão-de-obra Direta          | 9.250           | 4.700          | 9.825          | 23.775         |
| <b>D - Custo Direto (A+B)</b>   | <b>69.375</b>   | <b>31.725</b>  | <b>108.075</b> | <b>209.175</b> |
| E - CIF (com base no ABC)       | 66.833          | 69.656         | 143.511        | 280.000        |
| <b>F - Custo Total (D+E)</b>    | <b>136.208</b>  | <b>101.381</b> | <b>251.586</b> | <b>489.175</b> |
| <b>G - Custo Unitário (F÷A)</b> | <b>7,36</b>     | <b>21,57</b>   | <b>19,21</b>   |                |

Para a determinação do preço de venda pelo método ABC, será utilizado os mesmos dados do custeio por absorção conforme Tabela 1.5, resultando nos seguintes valores:

|                  |                 |               |
|------------------|-----------------|---------------|
| <b>CAMISETAS</b> | <b>VESTIDOS</b> | <b>CALÇAS</b> |
| 18,07            | 52,93           | 47,13         |

Diferentes métodos de custeio apresentam custos diferenciados e consequentemente resultados diferenciados, conforme demonstrado a seguir:

**TABELA 3.1 LUCRO BRUTO POR PRODUTO E TOTAL CUSTEIO ABSORÇÃO**

|                              | <b>CAMISETAS</b> | <b>VESTIDOS</b> | <b>CALÇAS</b>  | <b>Total</b>     |
|------------------------------|------------------|-----------------|----------------|------------------|
| Quantidade                   | 18.500           | 4.700           | 13.100         |                  |
| P.V                          | 28,13            | 35,49           | 39,17          |                  |
| <b>Vendas</b>                | <b>520.429</b>   | <b>166.818</b>  | <b>513.182</b> | <b>1.200.429</b> |
| (-) Impostos                 | 110.591          | 35.449          | 109.051        | 255.091          |
| <b>(=) Vendas Líquidas</b>   | <b>409.838</b>   | <b>131.369</b>  | <b>404.131</b> | <b>945.338</b>   |
| (-) C.P.V                    | 212.075          | 67.978          | 209.122        | 489.175          |
| <b>(=) Lucro Bruto</b>       | <b>197.763</b>   | <b>63.391</b>   | <b>195.009</b> | <b>456.163</b>   |
| (-) Despesas c/Vendas        | 41.634           | 13.345          | 41.055         | 96.034           |
| (-) Despesas Adm             | 104.086          | 33.364          | 102.636        | 240.086          |
| <b>(=) Lucro Operacional</b> | <b>52.043</b>    | <b>16.682</b>   | <b>51.318</b>  | <b>120.043</b>   |
| <b>% MARGEM BRUTA</b>        | <b>10,00%</b>    | <b>10,00%</b>   | <b>10,00%</b>  | <b>10,00%</b>    |

**TABELA 3.2 LUCRO BRUTO POR PRODUTO E TOTAL CUSTEIO ABC**

|                              | <b>CAMISETA</b> | <b>VESTIDO</b> | <b>CALÇA</b>   | <b>Total</b>     |
|------------------------------|-----------------|----------------|----------------|------------------|
| Quantidade                   | 18.500          | 4.700          | 13.100         |                  |
| P.V                          | 18,07           | 52,93          | 47,13          |                  |
| <b>Vendas</b>                | <b>334.252</b>  | <b>248.788</b> | <b>617.389</b> | <b>1.200.429</b> |
| (-) Impostos                 | 71.029          | 52.867         | 131.195        | 255.091          |
| <b>(=) Vendas Líquidas</b>   | <b>263.224</b>  | <b>195.921</b> | <b>486.194</b> | <b>945.338</b>   |
| (-) C.P.V                    | 136.208         | 101.381        | 251.586        | 489.175          |
| <b>(=) Lucro Bruto</b>       | <b>127.016</b>  | <b>94.540</b>  | <b>234.608</b> | <b>456.163</b>   |
| (-) Despesas c/Vendas        | 26.740          | 19.903         | 49.391         | 96.034           |
| (-) Despesas Adm             | 66.850          | 49.758         | 123.478        | 240.086          |
| <b>(=) Lucro Operacional</b> | <b>33.425</b>   | <b>24.879</b>  | <b>61.739</b>  | <b>120.043</b>   |
| <b>% MARGEM BRUTA</b>        | <b>10,00%</b>   | <b>10,00%</b>  | <b>10,00%</b>  | <b>10,00%</b>    |

Tabela 3.3

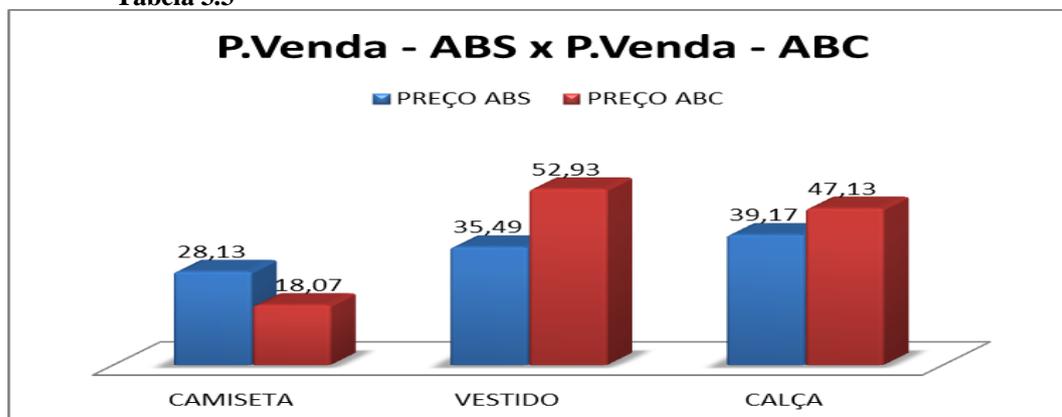
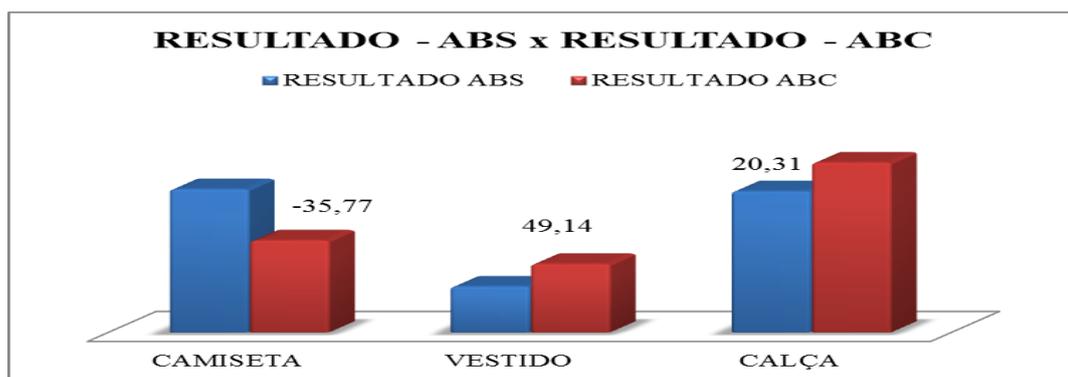


Tabela 3.4



Conforme apresentado pode-se observar a importância em adotar o método de custeio adequado para a apuração do preço de venda. Sendo o custo um dos itens de maior relevância para a determinação do preço final do produto, a sua apuração deverá estar livre de distorções, ou melhor, com uma acurácia bem próximo do real.

Analisando justamente os três produtos (camisetas, vestidos e calças) o lucro contábil obtido foi o mesmo, uma vez que foi projetado uma rentabilidade de 10%, porém se análise for feita isoladamente verifica-se uma discrepância significativa em seus resultados ao adotar diferentes métodos de custeio. Isto ocorre, pois está sendo agregado no custo do produto valores arbitrários. Essa é a maior deficiência do método de custeio por absorção, já que ele rateia os custos indiretos por um determinado critério, nesse estudo pela quantidade produzida.

Em contrapartida, o método de custeio ABC surge para amenizar as falhas pelo uso do rateio dos custos indiretos, uma vez que ele irá estudar todo o processo de fabricação dos produtos separadamente e quantificar os custos decorrentes.

Ao analisar a Tabela 3.3 pode-se verificar a diferença dos preços de venda conforme o método de custeio adotado, partindo do pressuposto que o método de custeio ABC é o mais próximo do real, o produto camiseta apresenta um preço de venda 55,67% maior no custeio por absorção. Se o mercado tiver uma aceitação positiva ao valor de R\$ 28,13 pelo produto camiseta, então a empresa se encontra em situação favorável, uma vez que ela consegue ter demanda de produto com maior preço possível, porém se ocorre o contrário, sua demanda não é muito favorável, ou sua posição no mercado está constantemente ameaçada pelos seus concorrentes, a adoção do custeio ABC é o mais adequado, pois além de verificar que esse produto especificamente possa ser ofertado com um preço reduzido, o estudo dos custos e dos processos facilita na formulação da estratégia do preço de venda para garantir mercado.

Outro ponto que deve ser analisado é se o produto camiseta apresenta a maior receita da empresa, com um preço de venda menor certamente ela conseguirá uma demanda e rentabilidade maior.

Já no caso dos produtos, vestido e calça, observa-se que o preço ideal é maior ao apresentado pelo custeio por absorção. Nesse caso a empresa está ofertando por um preço que não está cobrindo seus custos reais ou então a rentabilidade esperada. Sendo assim ela deverá ajustar seu preço de venda, supondo que o mercado irá aceitar, caso esse preço não seja aceito pelo mercado, o gestor deverá estudar todo o processo de fabricação em busca de redução de custos e identificação de possíveis falhas.

Tabela 3.5

|                              | <b>CAMISETA</b> | <b>VESTIDO</b> | <b>CALÇA</b>   | <b>Total</b>     |     |
|------------------------------|-----------------|----------------|----------------|------------------|-----|
| Quantidade                   | 18.500          | 4.700          | 13.100         |                  |     |
| Preço de Venda               | 28,13           | 35,49          | 39,17          |                  | ABS |
| <b>Vendas</b>                | <b>520.429</b>  | <b>166.818</b> | <b>513.182</b> | <b>1.200.429</b> |     |
| (-) Impostos                 | 110.591         | 35.449         | 109.051        | 255.091          |     |
| <b>(=) Vendas Líquidas</b>   | <b>409.838</b>  | <b>131.369</b> | <b>404.131</b> | <b>945.338</b>   |     |
| (-) C.P.V                    | 136.208         | 101.381        | 251.586        | 489.175          | ABC |
| <b>(=) Lucro Bruto</b>       | <b>273.630</b>  | <b>29.988</b>  | <b>152.545</b> | <b>456.163</b>   |     |
| (-) Despesas c/Vendas        | 41.634          | 13.345         | 41.055         | 96.034           |     |
| (-) Despesas Adm             | 104.086         | 33.364         | 102.636        | 240.086          |     |
| <b>(=) Lucro Operacional</b> | <b>127.910</b>  | <b>-16.721</b> | <b>8.854</b>   | <b>120.043</b>   |     |
| <b>% MARGEM BRUTA</b>        | <b>24,58%</b>   | <b>-10,02%</b> | <b>1,73%</b>   | <b>10,00%</b>    |     |

Se analisarmos a Tabela 3.5 onde preço de venda praticado é o encontrado pelo custeio por absorção, e a apuração do custo pelo custeio ABC, verifica-se uma rentabilidade maior que o projetado no item camiseta, isto ocorre porque o preço de venda praticado está acima do ideal. Já no item vestido o preço de venda não suporta os custos, o que leva a empresa a um prejuízo, em seguida o item calça consegue atingir uma rentabilidade, porém baixa e longe do esperado pela empresa. Sendo assim, ao analisarmos todos os produtos ofertados pela empresa, conseguimos uma rentabilidade de 10% que é o que foi projetado.

Esta tabela demonstra claramente a deficiência do custeio por absorção, pois no geral o preço de venda consegue trazer uma rentabilidade favorável, porém isoladamente verifica-se que o item camiseta por ter a maior demanda e um preço relativamente maior, ele consegue absorver o prejuízo do vestido e a baixa rentabilidade da calça, uma vez que os custos indiretos são alocados em parcelas iguais em produtos diferenciados.

## **Conclusão**

Uma boa estratégia de formação do preço de venda é de suma importância para competir no mercado, e um dos itens de grande relevância é a apuração do custo. A permanência da empresa no mercado tem relação direta com o preço versus custos, ou seja, o preço de seu produto deve ser capaz de cobrir os seus gastos.

Se a análise de custos é uma ferramenta importante para a formação de preço, faz - se necessário um estudo para identificar qual o melhor método para apurá-lo.

O método de custeio tradicional (absorção) é um método eficiente aceito pela legislação fiscal, porém que apresenta distorções que dependendo do tipo da atividade da empresa pode impactar significativamente em seu resultado, já o método de custeio ABC vem para diminuir tais distorções, mas que tem um alto custo em sua implantação. Sendo assim, cabe ao gestor analisar qual método irá atender as suas necessidades.

Porém é importante enfatizar que para garantir a vantagem competitiva é necessário que o gestor conheça seu custo livre de distorções, e o método de custeio ABC atende a esse propósito. Se a empresa encontra dificuldades em se manter no mercado e havendo a possibilidade em implantar este método, seria o mais indicado, uma vez que, ele proporciona a acurácia do custo isoladamente, identificando falhas no processo que resulta em custo elevado.

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

BOMFIM, Eunir de Amorim; PASSARELI, João. *Custos e Formação de Preços*. 4ª ed. São Paulo: Thomson IOB, 2006.

CHING, Hong Yuh. *Gestão baseada em custo por atividades – ABM – Activity based Management*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

COELHO, Fabiano Simões P. *Microeconomia Introdutória para cursos de Administração e Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2007

HORNEGREN, George T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER George. *Contabilidade de custos uma abordagem gerencial*. 11ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

MEGLIORINI, Evandir. *Custos*. 1ª ed. São Paulo: Makron Books, 2001.

\_\_\_\_\_. *Custos: Análise e Gestão*. 2ª ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

\_\_\_\_\_. *Custos*. 2. ed. rev. e ampl São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

MENDES, Judas Tadeu Grassi. *Economia: Fundamentos e Aplicações*. 2ª ed. São Paulo: Pearson, 2009.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos – Inclui o ABC*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. *Contabilidade de Custos – Inclui o ABC*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luis, *Controladoria Básica*, 1ª ed. São Paulo: Thomson, 2004.

\_\_\_\_\_. *Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil*, 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.