

**FUNDAÇÃO EDUCACIONAL MACHADO DE ASSIS  
FACULDADES INTEGRADAS MACHADO DE ASSIS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**SANDRA ALINE PRUNZEL**

**FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA EM UM COMÉRCIO  
VAREJISTA DE TINTAS  
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Santa Rosa  
2016

**SANDRA ALINE PRUNZEL**

**FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA EM UM COMÉRCIO  
VAREJISTA DE TINTAS  
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Relatório de Estágio Supervisionado  
apresentado às Faculdades Integradas  
Machado de Assis, como requisito parcial  
para obtenção do Título de Bacharel no  
Curso de Ciências Contábeis.

Orientador: Me. Augusto Rieger Lucchese

Santa Rosa  
2016

**SANDRA ALINE PRUNZEL**

**FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA EM UM COMÉRCIO  
VAREJISTA DE TINTAS  
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Relatório de Estágio Supervisionado  
apresentado às Faculdades Integradas  
Machado de Assis, como requisito parcial  
para obtenção do Título de Bacharel no  
Curso de Ciências Contábeis.

Banca Examinadora

---

Prof. Me. Augusto Rieger Lucchese – Orientador

---

Prof. Esp. Luigi Antônio Farias Lazzaretti

---

Prof. Me. Marcos Volnei dos Santos

Santa Rosa, 07 de Julho de 2016.

## **DEDICATÓRIA**

Dedico este trabalho a Deus por ter me dado forças para superar as dificuldades e seguir em frente, na busca da realização do sonho de concluir a graduação de Ciências Contábeis.

À minha família, que sempre me incentivou e ao meu noivo Rodrigo, pela compreensão e carinho. E a todos que estiveram comigo durante esta etapa me apoiando.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus por estar ao meu lado em todos os momentos, sempre me dando força para atingir meus objetivos e indicando o caminho a seguir.

Agradeço imensamente aos meus pais Jandir e Roseli, pela educação recebida, além das palavras de sabedoria que fizeram com que eu tivesse mais coragem para nunca desistir.

Ao meu noivo Rodrigo, por estar ao meu lado me dizendo palavras positivas quando eu estava triste e pela compreensão dos momentos que me ausentei para realizar o meu sonho.

À minha irmã Simone, cunhado, sobrinha e amigos por todo apoio, incentivo, dedicação, carinho e amor incondicional.

Ao professor Augusto pela dedicação e comprometimento neste período. E por estar à disposição, auxiliando através do seu conhecimento para a concretização deste trabalho.

À todos os professores e funcionários da FEMA - Fundação Educacional Machado de Assis que de alguma forma contribuíram para meu crescimento na trajetória acadêmica.

Agradeço à empresa, que disponibilizaram os dados e me oportunizaram a realizar este estudo.

À todos vocês meu Muito Obrigada!

Sem sonhos, a vida não tem brilho.  
Sem metas, os sonhos não têm  
alicerces.  
Sem prioridades, os sonhos não se  
tornam reais.

Augusto Cury

## RESUMO

O presente trabalho tem como tema e sua delimitação a formação do preço de venda em um comércio varejista de tintas, localizado na cidade de Horizontina, RS, utilizando-se informações do quarto trimestre de 2015, tendo como base os cinco produtos mais vendidos neste período. O problema enfrentado pela empresa é a dificuldade em mensurar o preço de venda dos seus produtos devido à carência no conhecimento de técnicas apropriadas e também em razão de não haver controle adequado de custos e despesas para sua formação. O objetivo é sugerir uma metodologia para a formação do preço de venda visando cobrir os custos, despesas e o lucro esperado pelo proprietário. O trabalho foi fundamentado em temáticas relacionadas à contabilidade geral, gerencial e de custos. Para o desenvolvimento do estudo, especificamente relacionadas ao tratamento dos custos, pesquisou-se as terminologias, classificação e métodos de custeio. Ainda voltado à temática de preços, utilizou-se bibliografias sobre ponto de equilíbrio, gestão de custos no comércio, formação do preço de venda e mark-up. A metodologia empregada para o desenvolvimento deste trabalho classifica-se quanto à natureza como aplicada, por ser de teor prático. Quanto ao tratamento dos dados, é qualitativa e quantitativa. Em relação aos objetivos é exploratória e descritiva. Os dados foram coletados de forma bibliográfica e documental, sendo direta e indireta através de notas fiscais, entrevistas e observações. A partir dos documentos disponibilizados foi possível analisar os fatos ocorridos na empresa, caracterizando-se como estudo de caso. Para análise e interpretação dos dados a investigação é hipotético-dedutiva, estatística e comparativa. O processo da empresa para formar o preço constitui-se da aplicação de uma margem padrão sobre o valor de compra de cada produto. Os resultados obtidos com a formação do preço de venda pelo mark-up, demonstram que a maior parte dos produtos analisados está sendo comercializada por valor inferior ao sugestivo, assim está causando impacto negativo no resultado econômico da empresa, pois não está cobrindo os seus gastos. No entanto, um dos produtos está sendo comercializado acima do preço sugestivo devido a não existência de uma metodologia definida para formar o preço.

Palavras-chave: custos – preço de venda – expectativa de lucro.

## **ABSTRACT**

This work has as its theme and its delimitation the sales and price composition in a retail trade of paint, located at Horizontina, RS, using information from the fourth quarter 2015, based on the five best-selling products at this time. The problem faced by the company is the difficulty in measuring the sales price of its products due to lack knowledge of appropriate techniques and also because there is no adequate control of costs and expenses for their composition. The goal is to suggest a methodology for the composition of the sales price aiming to cover costs and expenses and achieve the expected profit for the owner. The work was based on themes related to general accounting, management and costs. To develop the study, specifically related to the costs composition, researched the terminologies, classification and costing methods. Returning to the issue price, we used bibliographies about breakeven, costs in trade, selling price composition formation and mark-up. The methodology applied to development of this work is classified as to nature as applied, to be of practical content. The processing of the data is qualitative and quantitative. Regarding to the objectives is exploratory and descriptive. Data were collected from bibliographical and documentary form, with direct and indirect by using invoices, interviews and observations. From the documents available by the office was possible to analyses the events that occurred in the company characterized as a case study. For analysis and interpretation of data research is hypothetical-deductive, statistical and comparative. The company's process to define the price constitutes the application of a standard margin on the purchase price of each product. The results obtained with the formation of the sale price by the mark-up, demonstrate that most of the analyzed products are marketed by value lower that ideal suggested, thus causing negative impact on the economic results of the company, you are not covering their expenses. However, one of the products being sold over the suggestive price due to lack of a defined method to form the price.

**Key words:** costs – selling price – expected profit.



## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1 – Conceito das terminologias em custos .....	32
Ilustração 2 – Principais classificações de custos .....	34
Ilustração 3 – As divisões dos custos em fixos e variáveis .....	38
Ilustração 4 – Objetivos da Estratégia de Administração de Preços .....	52
Ilustração 5 – Fórmula mark-up multiplicador.....	54
Ilustração 6 – Fórmula mark-up divisor .....	54
Ilustração 7 – Faturamento da empresa.....	57

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Representatividade dos produtos no faturamento .....	57
Tabela 2 – Imobilizados .....	58
Tabela 3 – Apuração dos custos .....	59
Tabela 4 – Apuração das despesas fixas .....	61
Tabela 5 – Apuração das despesas variáveis .....	62
Tabela 6 – Formação da taxa mark-up .....	64
Tabela 7 – Preço de venda sugestivo.....	64
Tabela 8 – Comparativo do preço de venda atual e preço de venda sugestivo .....	65
Tabela 9 – Apuração do resultado baseado no preço de venda atual.....	67
Tabela 10 – Apuração do resultado baseado no preço de venda sugestivo .....	68
Tabela 11 – Apuração da margem de contribuição do preço atual.....	69
Tabela 12 – Apuração da margem de contribuição do preço sugestivo .....	70
Tabela 13 – Apuração do ponto de equilíbrio do preço atual e sugestivo em quantidade.....	71
Tabela 14 – Apuração do ponto de equilíbrio do preço atual e sugestivo em valor ...	72

## **LISTA DE ABREVIações, SIGLAS E SÍMBOLOS.**

ABC – Activity Based Costing (Custeio Baseado em Atividades)

ART. – Artigo

CF- custos fixos

CIF – Custo Indireto de Fabricação

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

DF - Despesas fixas

DV – Despesas variáveis

ed. - Edição

FEMA - Fundação Educacional Machado de Assis

I – Em romanos um

II - Em romanos dois

III - Em romanos três

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS ST – Imposto sobre Circulação de Mercadorias com Substituição Tributária

IN LOCO – expressão em latim “no próprio local”

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IV- Em romanos quatro

L – Litros

Mark-up – Taxa de Marcação

ML - Margem Líquida

MVA - Margem de Valor Agregado

Nº - Número

p. – Página

PEC – Ponto de Equilíbrio Contábil

PEF – Ponto de Equilíbrio Financeiro

PEE – Ponto de Equilíbrio Econômico

PIS – Programa de Integração Social

PV - Preço de venda

Quant. – Quantidade

Reimpr. - Reimpressão

Rev. - Revisada

RS - Rio Grande do Sul

R\$ - Real, moeda brasileira

\$ - Cifrão (marcador de moeda)

Sem. - Semestre

SRF – Secretaria da Receita Federal

TCC - Trabalho de Conclusão de Curso

Un. – Unidade

v. - volume

1ª – Primeira

2ª - Segunda

3ª – Terceira

4ª – Quarta

13º - Décimo terceiro

% - Porcentagem

= - Igualdade

(-) - Subtração

[...] – Supressão da parte da citação

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>14</b>
<b>1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TRABALHO</b> .....	<b>16</b>
1.1 TEMA.....	16
1.2 DELIMITAÇÃO DO TEMA .....	16
1.3 PROBLEMA .....	16
1.4 OBJETIVOS.....	17
<b>1.4.1 Objetivo Geral</b> .....	<b>17</b>
<b>1.4.2 Obetivos Específicos</b> .....	<b>17</b>
1.5 JUSTIFICATIVA .....	18
1.6 METODOLOGIA .....	19
<b>1.6.1 Categorização da Pesquisa</b> .....	<b>19</b>
<b>1.6.2 Dados Gerados</b> .....	<b>21</b>
<b>1.6.3 Análise e Interpretação dos Dados</b> .....	<b>22</b>
<b>1.6.4 Apresentação da Organização</b> .....	<b>24</b>
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>25</b>
2.1 CONTABILIDADE GERAL.....	25
2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL .....	27
2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS .....	30
<b>2.3.1 Terminologias</b> .....	<b>31</b>
<b>2.3.2 Classificação dos custos</b> .....	<b>34</b>
<b>2.3.3 Métodos de custeio</b> .....	<b>39</b>
<b>2.3.4 Ponto de Equilíbrio Contábil, Econômico e Financeiro</b> .....	<b>45</b>
2.4 GESTÃO DE CUSTOS NO COMÉRCIO.....	48
2.5 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA .....	49
<b>2.5.1 Mark-up</b> .....	<b>53</b>
<b>3 DIAGNÓSTICO E ANÁLISE</b> .....	<b>56</b>
3.1 REPRESENTATIVIDADE DOS PRODUTOS NO FATURAMENTO TOTAL E DEPRECIAÇÃO.....	56
3.2 APURAÇÃO DOS GASTOS .....	59
3.3 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA SUGESTIVO .....	62
3.4 COMPARAÇÃO ENTRE O PREÇO DE VENDA ATUAL E PREÇO SUGESTIVO .....	65
3.5 APURAÇÃO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO E PONTO DE EQUILIBRIO DO PREÇO ATUAL E PREÇO SUGESTIVO .....	68
<b>4 RECOMENDAÇÕES</b> .....	<b>73</b>
<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>74</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>77</b>

<b>APÊNDICES</b> .....	<b>80</b>
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO PARA ENTREVISTA AO PROPRIETÁRIO.....	81
APÊNDICE B – APURAÇÃO DO PREÇO MÉDIO DE VENDA E REPRESENTATIVIDADE .....	83
APÊNDICE C – APURAÇÃO DO FATURAMENTO NO TRIMESTRE .....	84
APÊNDICE D – APURAÇÃO DE DESPESAS .....	85
APÊNDICE E – RATEIO DAS DESPESAS FIXAS E VARIÁVEIS .....	86

## INTRODUÇÃO

Diante do mercado competitivo e altamente tecnológico, os consumidores cada vez mais buscam por produtos de qualidade, bom atendimento e preços diferenciados. Entretanto, é um desafio para os gestores elevar sua lucratividade mantendo preços concorrenciais e retendo clientes.

No momento atual, é importante que a contabilidade de custos esteja inserida nas empresas para assessorar os administradores nas tomadas de decisões, principalmente quanto à apuração dos custos e formação de preços conforme a percepção de valor dos clientes.

A correta precificação é importante para que a organização consiga planejar a lucratividade que espera alcançar, e ainda ter uma gestão de custos adequada para manter-se no mercado de forma sustentável no longo prazo. Mas para isso é necessário utilizar técnicas para a fixação de preço e conhecer a quantidade mínima que a empresa precisa vender para começar a ter lucro. E ainda, obter a margem de lucro esperada pelo proprietário em cada mercadoria.

A partir do embasamento, sucede o trabalho sobre a formação de preço no comércio varejista de tintas, visando sugerir uma metodologia ao proprietário que possibilite cobrir os gastos e atingir a sua expectativa de lucro. Assim a empresa terá maior segurança na tomada de decisões quanto ao preço oferecido ao cliente.

Considerou-se significativo estudar principalmente a contabilidade de custos, sendo a base para composição analítica do problema levantado. No entanto, a classificação dos custos se dá em função do volume produzido e à sua identificação ao produto, para isso é necessário a aplicação de um método de custeio absorvendo os custos relativos a cada técnica a ser utilizada. Diante de uma visão gerencial, conhecer o ponto de equilíbrio facilita a tomada de decisões e a melhor gestão de custos comerciais. A formação de preços é complexa por ser influenciado por diversos fatores, porém é necessário adequá-los para a maximização de lucros.

Como recomendado pelos autores Souza e Diehl, para a formação do preço de venda foi utilizado o método mark-up, por ser mais utilizado nas empresas

comerciais, sendo assim, dividiu-se o indicador mark-up incluído neste a margem de lucro pretendida, sobre o custo unitário do produto.

O capítulo um deste relatório de conclusão de curso é evidenciado pela contextualização do trabalho, apresentando o tema e sua delimitação, o problema identificado, objetivos geral e específicos e a justificativa. Posteriormente, a metodologia empregada para a realização do estudo.

No capítulo dois foi exposto o referencial teórico, estudando-se brevemente a contabilidade geral e gerencial, importantes para tomadas de decisões do empresário. O enfoque foi a contabilidade de custos, objeto principal deste estudo. Destacou-se as terminologias, classificação dos custos, métodos de custeio e ponto de equilíbrio, necessários para a análise do problema. Ainda buscou-se compreender a formação do preço de venda e as técnicas de precificação existentes. Os autores mais destacados neste estudo foram, Bertó e Beulke, Crepaldi, Martins, Megliorini, Ribeiro, Souza e Diehl, Viceconti e Neves e Wernke.

Na sequência do trabalho, o capítulo três foi desenvolvido o diagnóstico e análise, que a partir dos dados auferidos na empresa, possibilitou-se a realização da apuração dos gastos no trimestre e posteriormente a apuração do preço de venda sugestivo pelo método mark-up. E ainda foi realizada a comparação do preço de venda atual com o preço de venda sugestivo, permitindo-se calcular também o ponto de equilíbrio e margem de contribuição referindo-se aos produtos em estudo.

Após a conclusão do diagnóstico e análise, no quarto capítulo foi possível fazer recomendações significativas capazes de contribuir e auxiliar a empresa para aperfeiçoamentos na precificação dos produtos a fim de garantir a lucratividade desejada. Assim pode ser concluído o estudo, através dos resultados calculados e ainda podem ser visualizadas as referências utilizadas para a pesquisa e os apêndices.



## **1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TRABALHO**

Nas empresas de pequeno porte se manter no mercado de forma ativa e competitiva acompanhada de uma vasta carteira de clientes não é tarefa fácil, para isso é preciso que ofereçam produtos de qualidade e preço diferenciado. Além disso, também é imprescindível ter um controle de gastos e compreender a composição do custo do produto para conseguir negociar e manter a empresa solidificada.

O estudo se dá através da identificação da metodologia de custos para elaborar a composição do preço de venda dos produtos, os quais possuem maior representatividade sobre o faturamento da empresa. Através dessa pesquisa, é possível identificar inúmeras vantagens para a empresa nas tomadas de decisões.

Essa pesquisa apresenta nos tópicos a seguir, o tema e sua delimitação versando sobre o assunto em estudo. Além disso, salienta-se o problema apresentado, objetivo geral e objetivos específicos, justificativa e metodologia aplicada.

### **1.1 TEMA**

O tema desta pesquisa é a formação do preço de venda em um comércio varejista de tintas.

### **1.2 DELIMITAÇÃO DO TEMA**

Formação do preço de venda em um comércio varejista de tintas, localizado na cidade de Horizontina, RS, utilizando-se informações do quarto trimestre de 2015, tendo como base os cinco produtos que mais representaram no faturamento neste período.

### **1.3 PROBLEMA**

Diante de uma era competitiva, manter uma empresa no mercado requer planejamento estratégico e objetivos a serem atingidos. Além disso, para liderar e se tornar referência também é necessário ter um controle financeiro, oferecer um bom atendimento, produto com qualidade e principalmente preço diferenciado aos

clientes.

Por essa razão, a contabilidade de custos vem auxiliar as empresas na assessoria aos administradores para a tomada de decisões, visando produzir maior rentabilidade através do gerenciamento de seus custos. Para que isso seja possível, deve-se manter um controle de gastos individuais aplicados para cada produto comercializado pela organização.

Para ter maior seguridade da margem de lucro e planejamento de custos, é preciso utilizar ferramentas de controle de custos para que a composição do preço do produto seja de maneira adequada. Esses fatores poderão influenciar significativamente nas decisões do administrador quanto a fixação do preço e negociação com os clientes.

A empresa em estudo, enfrenta dificuldades em mensurar o valor para a venda de seus produtos e não apresenta um controle adequado dos custos para a formação do preço. Com base no exposto, este trabalho busca uma resposta para o seguinte problema: Para atender a expectativa de lucro, considerando os custos e despesas, qual é o melhor método de precificação para os produtos em estudo?

## 1.4 OBJETIVOS

### 1.4.1 Objetivo Geral

O objetivo geral do trabalho é sugerir uma metodologia para a formação do preço de venda, visando cobrir os custos, despesas e o lucro esperado pelo proprietário.

### 1.4.2 Objetivos Específicos

Conforme o objetivo do trabalho, ou seja, a elaboração da formação do preço de venda, menciona-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Demonstrar o faturamento do período;
- b) Mensurar os produtos que têm mais representatividade;
- c) Classificar os custos e despesas do período;
- d) Formar o preço de venda dos produtos selecionados;
- e) Analisar e comparar os resultados entre o preço atual e o preço sugestivo.

## 1.5 JUSTIFICATIVA

A justificativa apresenta a importância e o motivo da escolha do tema. Expondo sua relevância para o acadêmico, instituição de ensino e demais acadêmicos, além de demonstrar para a empresa através da elaboração da formação do preço de venda, o quanto é importante saber o valor de venda das mercadorias para atender a expectativa de lucro do proprietário da empresa.

Definiu-se a realização do estudo nesse tema, pelos empresários terem dificuldades em separar os custos das despesas relativas aos produtos, podendo acarretar distorções na formação do preço. No entanto, o ramo de comércio necessita ter um método de precificação consistente para que o proprietário saiba se a venda está atingindo a sua rentabilidade esperada.

Com a necessidade da empresa em conhecer um método de precificação aos produtos vendidos, o estudo desenvolvido pela acadêmica será de grande valia, pois a partir da identificação dos custos e despesas, será proposto o melhor método a ser aplicado para formar o preço de venda. Assim proporcionará melhor gestão dos recursos e identificação dos gastos que se têm com cada um dos produtos. A partir da realização desse trabalho espera-se contribuir para o processo de tomada de decisões da empresa e atingir o retorno esperado do proprietário.

Este trabalho é importante para a acadêmica, por ter interesse em se aprofundar mais nesse assunto e ter a oportunidade de aplicar a teoria vivenciada junto à instituição de ensino na empresa em estudo. Isso possibilitará a sua melhor preparação para o mercado de trabalho e conhecimento sobre os métodos de precificação.

O estudo também é relevante para a Fundação Educacional Machado de Assis, comprovando que a instituição se compromete na formação e desenvolvimento de profissionais capazes de propor melhorias na gestão das empresas. Além disso, este trabalho demonstra a capacidade intelectual do acadêmico adquiridos durante o curso, e incentiva-o na identificação e posterior resolução de problemas, podendo servir de referência para futuras pesquisas.

Cabe ainda destacar que, para os demais acadêmicos será significativa para o estudo de casos práticos e permitirá que seja realizado vindouros estudos científicos a partir do problema identificado na instituição do ramo comércio varejista. Este material ficará disponível no acervo bibliográfico aos acadêmicos da instituição de

ensino para consulta e estudo sobre esse assunto.

A partir da realização da pesquisa será possível conhecer o método mais adequado para apuração do preço de venda dos produtos escolhidos, atendendo as necessidades e expectativas dos clientes e da empresa. E ainda, proporcionar ao gestor a lucratividade desejada, mantendo-se no mercado competitivo.

## 1.6 METODOLOGIA

Nesse tópico se expõe as etapas indispensáveis para a realização da coleta e análise dos dados para posteriores conclusões. Sendo assim, com a escolha dos métodos corretos é possível o alcance dos objetivos propostos. Diante disso, neste trabalho de conclusão de curso, a metodologia se estrutura na categorização da pesquisa, a maneira como os dados foram gerados, plano de análise e interpretação das informações, e por fim, uma breve apresentação da organização.

### 1.6.1 Categorização da Pesquisa

A categorização da pesquisa se relaciona com a peculiaridade de cada pesquisa que é desenvolvida. Nesse tópico identificam-se os métodos utilizados para a coleta de dados e organiza-se as informações de acordo com o propósito do estudo.

Quanto à natureza a pesquisa deste trabalho classifica-se como aplicada, por ser de teor prático realizada na empresa, pois através da análise obtida nas teorias de livros e relatórios contábeis é possível aplicar a ciência na execução do sistema para apurar os custos dentro da organização. Para comprovar essa afirmação Gil explica que essa pesquisa, “[...] tem como característica fundamental o interesse da aplicação, utilização e consequências práticas dos conhecimentos.” (GIL, 2008, p.27).

Referindo-se ao tratamento dos dados ou à forma de abordagem do problema, a pesquisa é quantitativa e qualitativa. É classificada em quantitativa por ser necessário a utilização de planilhas numéricas para gerar informações válidas e adequadas para a apuração dos custos. Ainda possui cunho qualitativo, porque não utiliza números para analisar os dados e a emissão de opinião é realizada sobre as informações geradas na coleta de dados.

Essa acepção sobre pesquisa quantitativa é avigorada por Fachin, onde define que cientificamente mensurar quantidades refere-se a atribuição de valores numéricos a peças, fatos ocorridos, características, objetos para conceder dados de relevância. Dessa forma, o mesmo autor ainda esclarece que de forma qualitativa, a pesquisa é definida pelas suas características e apresenta aspectos descritivos e mensuráveis (FACHIN, 2006).

Em relação aos objetivos propostos, a pesquisa é exploratória e descritiva. É de cunho exploratório por ser necessário aprimorar os conhecimentos sobre o problema. Além disso, coletar dados necessários descrevendo-os para buscar a explicação dos acontecimentos e apurar os custos corretamente. Classifica-se também em descritiva, pelo cumprimento da exposição teórica detalhada a partir de métodos unificados, relacionando as possíveis variantes agregadas à formação do preço de venda.

Nesse contexto, Vianna explica que a pesquisa exploratória, permite uma elucidação detalhada e mais aprofundada sobre o assunto ou área escolhida, com o objetivo de obter uma concepção consistente ou novas analogias. E na pesquisa descritiva, o mesmo autor orienta que se necessita a utilização de procedimentos padrões como questionários, entrevistas, observação sistemática para a coleta de informações, estas são imprescindíveis para a realização do trabalho (VIANNA, 2001).

No ponto de vista dos procedimentos técnicos, a pesquisa é caracterizada em pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso. Na exploração bibliográfica, buscou-se em maior quantidade obras literárias especificamente na área contábil relacionadas à contabilidade gerencial, custos e formação do preço de venda. A partir da pesquisa se investigou a melhor metodologia de precificação para os produtos mais vendidos da empresa analisada.

Vianna explica que na pesquisa bibliográfica busca-se diversos materiais como livros, revistas científicas, jornais, artigos, teses e outros documentos publicados, que possam contribuir para a resolução do problema. Analisa-se também as causas, consequências e possíveis soluções para a questão (VIANNA, 2001).

Como pesquisa documental, esse estudo utilizou-se de documentos disponibilizados pela empresa para realizar o levantamento de custos, como notas fiscais, relatórios e planilhas de controles internos, estes foram significativos para a

coleta e avaliação dos dados para atingir os objetivos e conseqüentemente resolução do problema.

Para Vianna, na pesquisa documental analisa-se informações em documentos que já existem, provenientes de inúmeras fontes e elegidos conforme o problema em questão e os objetivos almejados com o estudo (VIANNA, 2001).

A pesquisa ainda é considerada um estudo de caso, pois através de questionário e documentos disponibilizados pelo proprietário permite analisar os fatos ocorridos na empresa. Assim, a partir do estudo foi possível encontrar o método de custeio mais adequado ao empreendimento do ramo comercial, objetivando verificar se os preços de venda das tintas atingem a lucratividade desejada pelo gestor.

O estudo de caso é sintetizado por Silva como, “[...] um estudo que analisa um ou poucos fatos com profundidade. A maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias e no início de pesquisas mais complexas.” (SILVA, 2008, p.57).

A partir das caracterizações expostas é necessário que se entenda claramente essas categorizações para a coleta de informações, pois são necessárias para o avanço do estudo e iniciar a geração de dados.

### **1.6.2 Dados Gerados**

Nessa etapa o pesquisador deve apresentar o método mais adequado para obtenção das informações para resolução do problema. É importante que seja elaborado concisamente para obter resultados precisos.

A partir do estudo realizado na empresa, identificou-se a necessidade de utilizar uma metodologia que pudesse identificar um preço de venda adequado para satisfazer os clientes, assegurar a continuidade da empresa e a expectativa de ganho do proprietário.

Desta forma, a coleta dos dados para a pesquisa é elaborada por meio de documentação direta e indireta, pois foi necessário o levantamento das informações no local de instalação da empresa e, também oriundas de pesquisas científicas.

Referindo-se à documentação indireta, a geração dos dados se dá através da bibliografia e pesquisa documental, e de forma direta extensiva, por meio de entrevista semiestruturada aplicada ao gestor da empresa, com o intuito de

obtenção de informações relevantes, como o total de gastos gerados pela empresa, o método utilizado para apurar o custo de cada produto, e a elaboração do preço de venda dos produtos.

Inicialmente aplicou-se a documentação indireta mediante técnica bibliográfica, onde a pesquisa foi obtida através de livros e artigos científicos buscando-se assuntos relevantes, como contabilidade geral, de custos, gerencial e formação do preço de venda para o estudo do tema abordado. Já a partir da técnica documental, foram gerados dados através de relatórios contábeis, documentos e demais planilhas de controle da empresa, todos referindo-se ao quarto trimestre de 2015.

Além disso, a documentação direta foi auferida na empresa através de questionamentos na entrevista, esta foi dividida em seção I, seção II, seção III e seção IV as quais referem-se à identificação do proprietário, caracterização dos produtos e gastos, metodologias usadas pela empresa e dados complementares, respectivamente. A entrevista ocorreu de maneira despadronizada no dia 15/04/2016, na sala de reuniões da loja e teve duração aproximada de 2 horas e 10 minutos. Em maior quantidade das respostas e documentação necessária o proprietário tinha em seu poder, mas em alguns momentos foi necessário buscar retorno com o contador. O propósito é realizar a coleta de informações evidenciando os gastos e receitas do período de Outubro a Dezembro de 2015 e verificar qual o lucro que o proprietário almeja (ver apêndice A).

As visitas à organização também possibilitaram realizar observações das técnicas aplicadas, tendo o contato direto com o dirigente e permitindo verificar os procedimentos utilizados para a formação do preço de venda. Este tipo de metodologia utilizada possibilitou conhecer a sistemática da empresa a fim de adequar a formação do preço dos produtos com maior representatividade.

Posteriormente, por meio da elaboração de planilha eletrônica foi realizada a tabulação dos dados obtidos na empresa, possibilitando dar início aos cálculos da formação dos preços venda dos produtos que mais representaram no faturamento do último trimestre.

### **1.6.3 Análise e Interpretação dos Dados**

Após o processo da geração dos dados, se faz necessário a opção por

técnicas que proporcionam uma boa análise e interpretação dos dados coletados na empresa. Esta explicação tem a finalidade de atingir os resultados esperados durante o estudo.

Para a realização da análise e interpretação dos dados utilizou-se o método de investigação hipotético-dedutivo, que tem como objetivo analisar as hipóteses levantadas para a resolução do problema. Além disso, permite corrigir as falhas ocorridas nas hipóteses que serão confirmadas durante a pesquisa.

No que se refere aos métodos de procedimentos da análise e interpretação dos dados, para desencadear a pesquisa foram necessários os métodos estatístico e comparativo. O método estatístico visa confirmar as relações dos acontecimentos entre si e trabalha com dados numéricos, assim foram auferidos dados reais para apurar o preço de venda e analisou-se as semelhanças e diferenças das informações por meio de observação e entrevista com o proprietário. E o método comparativo consiste em identificar as principais distinções e uniformidades entre as ocorrências, portanto fez-se análises para subsequente conclusão, comparando os dados obtidos na organização com os estruturados nesse trabalho.

Após a coleta dos dados seguiu-se as seguintes etapas:

1. Os dados recebidos na entrevista foram compilados em uma planilha eletrônica. Através do faturamento de cada produto foi possível verificar a representatividade de cada um na receita total auferida pela empresa e ainda calcular o preço médio de venda para cada produto.

2. Com a finalidade de apurar os custos observou-se os tributos incidentes sobre a compra nas notas fiscais permitindo posteriormente numerar o custo unitário.

3. Após essa etapa, fez-se a separação das despesas fixas e variáveis a partir do controle de caixa disponibilizado pelo proprietário, e posteriormente foi necessário rateá-las entre os produtos analisados.

4. No quarto momento foi apurado o preço de venda dos produtos de maior representatividade para a empresa, tendo em vista o método de precificação que possibilite cobrir os custos e despesas e atingir o lucro esperado.

5. Na etapa seguinte, realizou-se a apuração de alguns indicadores financeiros, como margem de contribuição, ponto de equilíbrio contábil e resultado econômico estes considerados importantes para conhecimento do proprietário.



#### **1.6.4 Apresentação da Organização**

A empresa em estudo iniciou suas atividades no ramo de tintas em Fevereiro de 2013. A organização tem como atividade econômica principal o comércio varejista de tintas e complementos como base, fundo, solventes, massa para reparação, além de variados materiais de pintura.

Localizada no município de Horizontina, conta com o trabalho de três colaboradores, dos quais dois são vendedores externos, e um interno, além do proprietário que administra e gerencia a empresa, todos auxiliam na busca pelo crescimento da organização.

A organização tem como objetivo principal proporcionar a satisfação dos seus clientes oferecendo produtos de qualidade, entregas com agilidade e segurança e acima de tudo oferece bom atendimento. Assim, tem como alicerce uma relação de comprometimento, confiança e credibilidade com os consumidores.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico expõe o conhecimento científico descrevendo a fundamentação dos objetivos em pesquisa, com o intuito de demonstrar ao leitor uma abordagem coerente. A partir disso, forma-se uma base sólida para aplicação do estudo na empresa. Assim o referencial teórico retirado de bibliografias científicas abordará os seguintes tópicos: contabilidade geral, contabilidade gerencial, contabilidade de custos e a formação do preço de venda.

### 2.1 CONTABILIDADE GERAL

A contabilidade é a ciência que tem por objetivo registrar e acompanhar as transações contábeis. Para entender a contabilidade como um todo, é necessário conhecer brevemente as suas origens. Para Ribeiro, “A origem dos procedimentos contábeis como mecanismo de controle das operações econômicas relativas às compras, às vendas e aos investimentos realizados pelo homem se perde no tempo.” (RIBEIRO, 2009, p.03).

Um registro importante na história da contabilidade foi o surgimento das partidas dobradas. Assim Ribeiro confirma que, a contabilidade se consolidou como ciência com o surgimento do método das partidas dobradas, sendo exposto primeiramente no livro de geometria e aritmética do frade Luca Pacioli em 1494. Este método é utilizado integralmente até os dias atuais, servindo como uma importante ferramenta de controle dos patrimônios de pessoas físicas e jurídicas (RIBEIRO, 2013a).

Nesse sentido, Sá ainda explica que o método de escrituração das partidas dobradas “[...] baseia-se no princípio de que todo crédito sempre corresponde um débito de igual valor e vice-versa.” (SÁ, 2008, p.23).

Para ter maior precisão nos resultados é importante que se tenha um sistema de escrituração bem estruturado, facilitando assim a análise dos saldos. De acordo com Greco e Arend, “Obter um balancete de comprovação de saldos é simples, desde que se trabalhe com método. A escrituração vai desde o registro de fatos até o levantamento do balancete de verificação (comprovação dos saldos), que garante, até certo ponto, a exatidão dos dados.” (GRECO; AREND, 2013, p.7).

Nota-se que a contabilidade é uma ciência antiga e evoluiu à medida que a

sociedade foi se desenvolvendo e a produção aumentando. Além de ser usada pelas organizações, Marion afirma que o governo também utilizou-se da contabilidade para a arrecadação de impostos. Porém, as demonstrações contábeis não devem ser feitas somente para atender ao fisco, mas devem ser encaradas como uma ferramenta decisiva para os interessados na posição da empresa (MARION, 2008).

Diante destas colocações, verifica-se que a contabilidade é uma ciência abrangente e tem a função de apoiar os usuários para a interpretação de resultados. Assim, Coelho e Lins a definem como,

[...] A ciência social aplicada que reúne um conjunto de conhecimentos sistematizados que possibilitam o estudo, registro, controle e mensuração do patrimônio de uma pessoa física ou jurídica, tanto nos aspectos quantitativos quanto qualitativos, no intuito de prover aos seus usuários, por meio de demonstrativos e análises, informações econômicas e financeiras sobre o resultado apurado com fins à tomada de decisão. (COELHO; LINS, 2010, p.44).

Neste contexto, cabe observar que a definição da contabilidade está diretamente ligada ao patrimônio, este é considerado seu objeto de estudo. Conforme Sá, “Contabilmente, o *patrimônio* é um conjunto de meios impessoais constituído como riqueza e que se destina à utilização, para o suprimento das necessidades das células sociais (empresas e instituições sem fins lucrativos).” (SÁ, 2008, p.53) [grifo do autor].

Para complementar, Iudícibus menciona que, “O objetivo básico da Contabilidade, portanto, pode ser resumido ao fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais.” (IUDÍCIBUS, 2010, p.7).

A contabilidade tem a função de fornecer informações úteis aos seus usuários através das suas demonstrações para a tomada de decisão. Nesse sentido, Coelho e Lins apontam que o mercado está cada vez mais complexo e as decisões a serem tomadas devem ser cautelosas e avaliadas. Por isso, é significativo que as demonstrações sejam transparentes aos usuários, não somente para as decisões de curto prazo, mas também para projetos futuros que a empresa almeja alcançar (COELHO; LINS, 2010).

Dessa forma percebe-se que a ciência contábil é importante para a administração e gerenciamento dos negócios, tornando-se indispensável principalmente para as entidades. No entanto Szuster et al afirmam que é através da

contabilidade,

[...]que se traçam objetivos, se mensuram resultados e se avaliam desempenhos. É por meio dos relatórios elaborados com base no sistema de informações contábeis que administradores decidem quanto ao preço a ser praticado, ao mix de produtos a ser vendido e à tecnologia a ser utilizada. (SZUSTER et al, 2008, p.11-12).

Como pode-se verificar, a ciência contábil apresenta diversas técnicas necessárias para gerar as informações adequadas aos seus usuários, por isso é necessário que esteja estruturada corretamente. Assim, Szuster et al apresentam as principais ramificações, sendo que,

A Contabilidade de Custos localiza-se em uma área intermediária entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial, pois serve às duas. A Contabilidade Financeira utiliza as informações geradas pela Contabilidade de Custos para avaliar os estoques – necessário para apurar o Balanço Patrimonial – e para mensurar o custo dos produtos vendidos – necessário para apurar o resultado do período. Já a Contabilidade Gerencial utiliza as informações providas pela Contabilidade de Custos para identificar que preço deve ser cobrado para cobrir o *custo do produto*, as despesas operacionais, e ainda remunerar, adequadamente, o capital investido. (SZUSTER et al, 2008, p.21).

Com base no exposto é possível concluir que, a contabilidade é considerada uma ciência de grande importância tanto para as pessoas físicas que carecem de ter um controle de finanças pessoais, quanto para as empresas que precisam tomar decisões e gerir o seu patrimônio. Contudo, essa ciência é ramificada em contabilidade de custos, financeira e gerencial. A contabilidade gerencial, tem contribuição fundamental na geração de relatórios para análise das informações e posterior tomada de decisão.

## 2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL

Com o auxílio da contabilidade gerencial é possível produzir informações benéficas para os gestores tomarem decisões com maior segurança, permitindo realizar projeções de orçamentos empresariais e ainda terão maior certeza da realidade econômica da empresa.

Para tanto, Atkinson et al. versa que a “**Contabilidade gerencial** é o processo de identificar, mensurar, relatar e analisar as informações sobre os eventos

econômicos da organização.” (ATKINSON et al, 2008, p.36) [grifo do autor].

A contabilidade gerencial exerce um papel fundamental, gerando informações para apoiar as empresas na tomada de decisões quanto ao custo e lucratividade que as mercadorias estão representando para a organização. Em vista disso, Atkinson assevera que,

[...] a informação contábil gerencial é usada em atividades de tomada de decisão, aprendizagem, planejamento e controle. As informações que os sistemas de contabilidade gerencial produzem apoiam as necessidades operacionais e estratégicas da empresa. As medições da condição econômica da empresa – como o custo e a rentabilidade dos produtos, serviços e clientes da organização – apenas estão disponíveis a partir dos sistemas de contabilidade gerencial. (ATKINSON et al, 2008, p.21).

O controle gerencial é essencial em qualquer porte de empresa, pois os administradores precisam ter conhecimento sobre as técnicas administrativas para tomar as decisões quanto ao planejamento e às operações realizadas na organização. Segundo Crepaldi,

As empresas de pequeno porte normalmente são administradas pelos próprios sócios, que têm formação técnica ligada ao seu negócio, mas sem a formação administrativa de gestão, [...]. Sem o conhecimento do mercado, da concorrência, da formação de preços, do controle dos gastos, do controle dos estoques, do fluxo de caixa, do ponto de equilíbrio, de um planejamento tributário, da legislação pertinente ao seu negócio, os empresários tomam decisões incompatíveis com os objetivos das empresas, levando-as a encerramento de atividades. (CREPALDI, 2008, p.2-3).

Para manter-se no mercado Wernke afirma que, a empresa deve ter uma vantagem competitiva, estabelecendo estratégias condizentes com a realidade de seus negócios e administrar de maneira eficaz os elementos que direcionam os custos. Isso ocorre porque a globalização pressionou que as organizações fossem flexíveis para resistirem a competitividade (WERNKE, 2008).

Em meio ao mercado acirrado, os administradores devem ter conhecimento em várias áreas administrativas, para definirem estratégias para gerenciamento dos custos. Assim, terão capacidade de tomar decisões de acordo com o propósito da empresa.

Às vezes os gestores precisam decidir quanto à permanência com a venda de determinado produto ou não. Diante dessa situação, Horngren, Sundem e Stratton afirmam que muitas dessas decisões relacionam-se a um único produto ou a uma

determinada linha de produtos. Para planejar e controlar a produção ou comercialização deve-se analisar o ciclo de vida do produto, desde a concepção até a saída do mercado (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004).

Nessa linha de pensamento Horngren, Sundem e Stratton ainda mencionam que, os gerentes devem identificar as receitas e custos com a venda desses produtos, fazendo comparações com o planejado e o real, avaliando assim a rentabilidade corrente da mercadoria. A partir dessa análise, é possível identificar o estágio do ciclo de vida do produto, alterando as estratégias necessárias. Para manter a venda, os custos devem estar equilibrados com a receita (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004).

As informações originadas da contabilidade gerencial sustentam a empresa, medindo as condições econômicas e o desempenho operacional. A partir da análise dos relatórios gerados, é possível tomar decisões estratégicas visando o aprimoramento das atividades. Para mensurar o valor para os produtos, Coronado evidencia que,

[...] os gestores das empresas devem calcular o preço de venda, visando fazer frente aos concorrentes e atingir a margem de contribuição necessária para cobrir os custos fixos, tendo o lucro econômico representado como retorno sobre os seus investimentos [...]. (CORONADO, 2012, p.159).

As informações extraídas da contabilidade gerencial, contribuem para a tomada de decisões do empresário e planejamento das atividades para os fatos vindouros, precavendo-se com métodos de controles eficazes. Dessa forma, Coronado afirma que, “O sucesso de uma pequena ou média empresa está na importância dada às informações contábeis e aos controles de custos. A *contabilidade de custos* visa dar suporte ao controle das operações e, ao mesmo tempo, planejar o futuro.” (CORONADO, 2012, p.39).

É importante que a contabilidade gerencial esteja presente nas empresas, pois permite extrair informações úteis para ter conhecimento de como gerir e controlar os custos de maneira eficaz, projetando resultados futuros. Além disso, a utilização da contabilidade de custos também é imprescindível nas organizações, por permitir a elaboração de todos os gastos que se têm com o produto até a chegada no consumidor.

## 2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos surgiu no início da Revolução Industrial, com a propagação das empresas que começaram a produzir em larga escala. Assim, sentiu-se a necessidade de ter um controle sobre o valor que era gasto para a produção e os valores atribuídos aos estoques.

Sendo assim, Viceconti e Neves referenciam que, com o advento da Revolução Industrial e a difusão das empresas, a contabilidade se defrontou com o problema de que precisariam adequar os métodos de cálculo dos resultados que eram apurados nas empresas comerciais às indústrias (VICECONTI; NEVES, 2013).

No entanto, a contabilidade de custos surgiu para atribuir valor aos produtos e estoques e não se tinha preocupação naquele momento, em originar informações necessárias para o gerenciamento da produção e tomada decisões. Para aprofundar mais essa definição, Ribeiro explica que,

A contabilidade de custos, criada para avaliar estoques, constituiu-se em importante instrumento de controle e atribuição de custos aos produtos, sem se preocupar, no entanto, em fornecer informações para o gerenciamento da produção e comercialização. Para exemplificar, as decisões necessárias à atribuição do preço de venda aos produtos tinham por fundamento somente o custo de fabricação; para alcançar a lucratividade desejada, não havia outras preocupações, desconsiderando-se, inclusive, os fatores externos relacionados ao mercado. (RIBEIRO, 2013c, p.13).

A contabilidade de custos tem papel muito importante porque ela estima o valor dos produtos, considerando uma série de pagamentos necessários para a produção dos mesmos. Sendo assim, Viceconti e Neves confirmam que,

A contabilidade de custos, nos seus primórdios, teve como principal função a avaliação de estoques em empresas industriais, que é um procedimento muito mais complexo do que nas comerciais, uma vez que envolve muito mais que a simples compra e revenda de mercadorias, são feitos pagamentos a fatores de produção tais como salários, aquisições e utilização de matérias-primas etc. Ademais, estes gastos devem ser incorporados ao valor dos estoques das empresas [...]. (VICECONTI; NEVES, 2013, p.8)

Com a contabilidade de custos houve a resolução dos problemas de mensuração de valor aos estoques, auxiliando na programação da produção nas indústrias. A contabilidade de custos conforme Crepaldi,

Surgiu da contabilidade geral, justamente pela necessidade de se ter um controle maior sobre os valores a serem atribuídos aos estoques de produtos na indústria e, também, pela necessidade de tomar decisões quanto ao que, como e quando produzir. (CREPALDI, 2010, p.3).

Com o crescimento do setor industrial, necessitou-se de uma contabilidade moderna que pudesse gerar informações importantes aos gestores, pois o administrador estava mais distante da fabricação. Dessa forma, Bornia contribui afirmando que a contabilidade de custos surgiu com a intenção de definir os gastos com a produção (BORNIA, 2010).

Além disso, Bornia ainda ressalta que com o aumento de indústrias, o sistema produtivo tornou-se mais complexo, assim pôde-se verificar que a contabilidade de custos forneceria informações proveitosas para os controles gerenciais, que auxilia nos processos decisórios da empresa. No que se refere ao controle, os relatórios de custos podem apontar problemas através de confrontos realizados com valores de anos anteriores e orçamentos (BORNIA, 2010).

Pode-se afirmar que a partir do momento que as indústrias começaram a crescer, verificou-se que era possível ter uma visão gerencial a partir dos custos de produção. Ainda, percebeu-se que a contabilidade gera informações importantes para a realização de controles, visando maior acuracidade nos processos.

### **2.3.1 Terminologias**

No que tange ao conhecimento da contabilidade de custos, é preciso estudar os termos técnicos usados especificamente nesta ramificação contábil. Referindo-se à terminologia aplicada nesta divisão contábil, Ribeiro confirma que “[...] Há um conjunto de palavras, expressões ou termos técnicos que são comumente usados tanto na área de produção quanto nas demais áreas que integram o patrimônio das empresas industriais.” (RIBEIRO, 2013c, p.12).

No entanto, esses termos quando entendidos claramente auxiliam na categorização de cada acontecimento. A compreensão é necessária para realizar a correta classificação e alocá-los corretamente possibilitando um melhor gerenciamento. A Ilustração 1 apresenta o conceito das terminologias, baseado em Wernke e Souza e Diehl.



Terminologias	Conceito de Wernke	Conceito de Souza e Diehl
Gastos	São transações financeiras nas quais a empresa utiliza recursos ou assume uma dívida, em troca de algum bem ou serviço. Pode ser um investimento ou alguma forma de consumo.	Valor usado pela empresa na aquisição de outros bens ou serviços. Corresponde a um esforço financeiro e pode ser efetivado no momento da aquisição ou posteriormente.
Investimentos	Classificam-se nesta categoria aquisições de máquinas, imóveis, estoques, são gastos que irão beneficiar a empresa em períodos futuros sob a forma de produtos fabricados.	É qualquer valor que a organização aplica visando a benefício futuro, como ativos imobilizados, como máquinas, prédios e equipamentos.
Despesas	São os gastos não relacionados com a produção, ou seja, não referem às atividades não- produtivas.	As despesas são consideradas custos do período, isto é, só são agregados ao custo da empresa no momento da venda do produto.
Perdas	São eventos não ocasionais e indesejados, como a deterioração anormal de ativos causados por incêndios, inundações, furtos, prazo de validade.	As perdas podem ser consideradas normais, quando são inerentes ao processo, ou anormais. Quando decorrem de uma situação excepcional (acidentes, vazamentos etc.). No primeiro caso, seu valor será normalmente incorporado aos custos; no segundo, deverá ser segregada nos relatórios gerenciais.
Custos	Gastos efetuados no processo de fabricação de bens e prestação de serviços, alguns exemplos são: matéria-prima, salários, encargos sociais dos salários da fábrica, depreciação das máquinas e ferramentas da produção.	É a parte do gasto que agrega ao produto. É a parcela do esforço produtivo que é transferida ao produto.

Ilustração 1: Conceito das terminologias em custos.

Fonte: Adaptado de Wernke (2008); Souza; Diehl (2009).

Como pode-se verificar na Ilustração 1, os diversos termos competentes à contabilidade de custos têm diferentes significados. Por isso é preciso entendermos todos eles para ter uma uniformização para os conceitos.

Para atender as expectativas desta pesquisa, será focado mais nas definições de despesas e principalmente em custos. Logo, serão as duas terminologias mais usadas para apuração do preço de venda.

As despesas são os gastos que se têm com os produtos após a finalização da produção, eles são decompostos direta ou indiretamente nos produtos, provocando a diminuição da riqueza da empresa. Para colaborar com a definição, Viceconti e

Neves afirmam que, “Todos os custos que estão incorporados nos produtos acabados da empresa industrial são reconhecidos como despesas [...] no momento em que tais são vendidos.” (VICECONTI; NEVES, 2013, p.15).

Nesse contexto, Crepaldi corrobora que, “Despesa: é o gasto que não está relacionado ao processo produtivo. São todos os demais fatores identificáveis na administração, financeiras e relativas as vendas, que reduzem a receita. A despesa afetará diretamente o resultado do exercício.” (CREPALDI, 2010, p.7).

Contudo, Sá fundamenta em sua obra a explicação das despesas. As administrativas, são os gastos que ocorrem para manter a organização em condições de gestão global, alguns exemplos são água e energia elétrica, telefone, encargos do pessoal da administração, materiais de consumo, honorários. As despesas de vendas estão relacionadas com a ascensão dos produtos para a comercialização, neste caso enquadram-se as comissões, propaganda, refeições, viagens e demais encargos dos vendedores (SÁ, 2008).

Além dos tipos de despesas citadas, Sá afirma que ainda, temos as financeiras, que permitem à empresa conseguir recursos de capital ou recebimentos antecipados para ter seu capital próprio, dentre eles encontramos os juros e taxas de empréstimos e descontos sobre cobranças (SÁ, 2008).

A partir disso, pode-se afirmar que as despesas reduzem o patrimônio da empresa por serem lançadas na demonstração de resultado. E esses bens ou serviços são considerados gastos posterior à produção sendo gerados com o intuito de obter receitas.

Outro tipo de gasto que terá maior enfoque nesta pesquisa, são os custos. Estes por sua vez, estão ligados diretamente ao sistema fabril do produto acabado. Viceconti e Neves confirmam que custo é o “Gasto relativo a bem ou serviço **utilizado na produção de outros bens e serviços**; são todos os gastos relativos à atividade de **produção**. Os custos [...] integram o estoque de produtos em elaboração [...]” (VICECONTI; NEVES, 2013, p.14) [ grifo do autor].

Para uma melhor compreensão sobre custos é importante conhecer o conceito de cada um deles aprofundando-os teoricamente. Essas definições parecem ser semelhantes, entretanto, são distintas. Nesse sentido, Ribeiro observa que “[...] precisa ter consciência de que poderá encontrar conceitos distintos de custo. Procure analisar esses conceitos de acordo com o enfoque que estiver sendo dado a cada caso particular [...]” (RIBEIRO, 2013c, p.23).

Os gastos decorrentes com a produção ou compra de um produto, denominam-se custos, estes por sua vez, devem ser classificados de acordo com a origem de cada produto para a sua correta distribuição nos respectivos itens.

### 2.3.2 Classificação dos custos

Para a apuração de custos de um produto é necessário primeiramente categorizá-los. As classificações de custos mais aplicáveis aos produtos que remetem a uma visão gerencial, são as que constam na Ilustração 2, abordada por Wernke:

<b>Classificação</b>	<b>Categorias</b>	
Quanto à identificação	Diretos	Indiretos
Quanto ao volume produzido	Variáveis	Fixos

Ilustração 2: Principais classificações de custos.

Fonte: Adaptado de Wernke (2008).

A partir da Ilustração 2, pode-se perceber que os custos podem ser fixos ou variáveis quanto ao volume produzido. E podem ser diretos e indiretos, quanto à sua identificação, ou seja, se o gasto está diretamente ligado com um produto específico ou se esse gasto é de natureza geral para produção de vários itens. Segundo Ribeiro,

Custos diretos compreendem os gastos com materiais, mão de obra e Gastos Gerais de Fabricação aplicados diretamente na fabricação dos produtos. São assim denominados porque, além de integrarem os produtos, suas quantidades e valores podem ser facilmente identificados em relação a cada produto fabricado. (RIBEIRO, 2013b, p.25).

Complementando com o pensamento de Wernke, no que se trata de custos diretos, sendo os gastos que podem ser apropriados a algum produto exclusivo, ou seja, eles podem ser identificados claramente para qual item pertencem. Pela sua natureza, especialidades e objetivo de identificação no produto são realizados controles individualizados através de planilhas técnicas. É possível identificar claramente que são gastos específicos porque se não forem produzidas as unidades a qual pertencem, esses gastos não ocorrem (WERNKE, 2008).

Nesse sentido, os custos diretos são direcionados claramente aos produtos,

podendo apropriá-los conforme o gasto em cada produto. Assim, Megliorini acrescenta mencionando alguns exemplos:

Custos diretos – são os custos apropriados aos produtos conforme o consumo em cada produto. Exemplos clássicos de custos diretos são a matéria-prima e a mão-de-obra. Sempre que for possível medir o consumo de um elemento de custo no produto, esse custo será considerado direto, e, assim, apropriado objetivamente ao produto. (MEGLIORINI, 2012, p.12).

Dessa maneira, pode-se concluir que os custos diretos são vinculados ao produto em elaboração e por isso, são identificados com facilidade. Não necessitando de critérios de rateio, associam-se diretamente à quantia de matéria-prima utilizada e custo de mão-de obra direta.

A outra classificação quanto à identificação são os custos indiretos, que por sua vez, precisam ser distribuídos entre os produtos dos quais fazem parte, pois não são restritos à produção de um item somente. De acordo com Sá, os custos indiretos são gastos de natureza geral, indispensáveis para conseguir-se fabricar, mas não identificáveis ao produto, servindo para satisfazer todo o complexo que produz (SÁ, 2008).

Para complementar Bertó e Beulke acrescentam que os custos indiretos permitem a continuidade da realização das atividades da empresa. A principal característica deles é a impossibilidade de serem mensurados e quantificados absolutamente em cada unidade vendida. Em questão de cálculo, para termos maior precisão o ideal seria que todos os custos fossem diretos, pois com uma grande quantia de custos indiretos têm-se uma dificuldade grande na sua apropriação (BERTÓ; BEULKE, 2009).

Ainda Bertó e Beulke citam alguns exemplos nessa classificação: taxas de depreciação, locação de prédio da fábrica, água, seguros, material de limpeza, manutenção, salários da supervisão e colaboradores da fábrica. Esses custos são referentes à fábrica e necessitam de algum critério de rateio para a alocação em cada produto (BERTÓ; BEULKE, 2009).

Para Wernke, os custos indiretos nas indústrias, são aqueles que ocorrem no processo produtivo, e referem-se à vários produtos ao mesmo tempo. Estes requerem o uso de algum sistema de rateio para fazer a sua alocação. Em outras palavras os rateios, são técnicas usadas para distribuir os custos quando não é possível determinar com clareza e segurança aos produtos que pertencem

(WERNKE, 2008).

Para complementar a ideia, ressalta-se que os critérios de rateio devem ter proximidade entre o custo indireto e a medição usada, isso deve ser definido em cada situação. Assim Megliorini confirma que,

Custos indiretos – são os custos apropriados aos produtos de acordo com uma base de rateio ou algum critério de apropriação. Essa base de rateio deve guardar uma relação próxima entre o custo indireto e o seu consumo pelo produto. Em geral, são empregados como bases de rateio: o período (em horas) de emprego de mão de obra; o período (em horas) de utilização das máquinas na fabricação dos produtos; a quantidade (em quilos) de matéria-prima consumida etc. (MEGLIORINI, 2012, p.12-13).

Neste contexto, Crepaldi expõe sua opinião quanto ao lançamento dos custos indiretos e os empecilhos que se enfrenta para medir o quanto será consumido em cada unidade,

Na prática, a separação de custos em diretos e indiretos, além de sua natureza, leva em conta a relevância e o grau de dificuldade de medição. Por exemplo, o gasto de energia elétrica [...] é, por sua natureza, um custo direto, porém, devido às dificuldades de medição do consumo por produto e ao fato de que o valor obtido por meio de rateio, em geral, pouco difere daquele que seria obtido com uma medição rigorosa, quase sempre é considerado como custo indireto de fabricação. (CREPALDI, 2010, p.8).

No que tange ao conhecimento sobre os custos indiretos, pode-se afirmar que eles precisam ser rateados para serem alocados aos produtos. Esse artifício requer um certo cuidado, para que não altere as demais informações necessárias para a formação do preço de venda.

Na classificação quanto aos níveis produzidos temos os custos fixos, que segundo Souza e Diehl, conceituam como “[...] aqueles que, dentro de uma faixa produtiva, não apresentam variação em função da quantidade produzida. Exemplos são aluguéis imobiliários e tributos fixos, [...], mão-de-obra indireta, propaganda etc.” (SOUZA; DIEHL, 2009, p.14).

A partir disso, os custos fixos tendem a ser constantes não importando as alterações da quantidade produzida, ou seja, não se alteram se a produção aumenta ou diminui. Portanto, Ribeiro se posiciona expondo que, “Custos fixos são aqueles que permanecem estáveis independentemente de alterações no volume da produção. São custos necessários ao desenvolvimento do processo industrial em geral, motivo pelo qual se repetem em todos os meses do ano.” (RIBEIRO, 2013c,

p.35).

Para ter-se uma compreensão mais clara desse tipo de custo, Martins explica que, não se deve confundir custo fixo com custo recorrente. Por exemplo, se a empresa paga aluguel e este é reajustado mensalmente em função de algum índice, será diferente de um mês para outro, mas não deixa de ser custo fixo, pelo fato de que seu valor é resoluto e não irá variar conforme a produção (MARTINS, 2010).

Assim pode-se constatar que, compreendem-se custos fixos aqueles que não são influenciados pela quantidade produzida, existem mesmo que a produção seja inexistente. Para complementar a ideia, Martins corrobora em suas palavras com o seguinte,

Outro aspecto dos Custos Fixos é que eles não são, mesmo os repetitivos, eternamente do mesmo valor. Sempre há pelo menos duas causas para sua modificação: mudança em função de variação de preços, de expansão da empresa ou de mudança de tecnologia. (MARTINS, 2010, p.50).

A partir do exposto, pode-se afirmar que os custos fixos independem do volume produzido, mas podem sofrer alterações no seu valor, de acordo com a necessidade da empresa, período e possíveis índices atribuídos. Portanto, permanecem classificados como fixos, porque se devem exclusivamente a quantidade produzida. Por isso, compete aos administradores classificar corretamente esses custos para não ocorrer declínios na lucratividade quando o produto for vendido.

Já os custos variáveis, contrariamente aos fixos, são aqueles que variam conforme o volume de produção. Assim, Wernke confirma em sua obra que, esses custos têm relação direta com o nível produzido ou vendido, ou seja, se a produção aumentar esses custos aumentarão no mesmo nível, e se houver declínio ocorrerá o oposto. O aumento dos custos está vinculado à quantidade produzida, seu valor se determinará conforme a oscilação das atividades da organização (WERNKE, 2008).

Sob a mesma ótica, Megliorini também favorece a ideia de que os custos variáveis se vinculam ao volume produzido. Além disso, o mesmo autor contribui trazendo alguns exemplos práticos e esclarece que os custos variáveis,

[...] são aqueles que aumentam ou diminuem conforme o volume de produção. São exemplos disso os custos da matéria-prima (quanto mais se produz, maior a necessidade; portanto, maior o custo) e da energia elétrica (quanto mais se produz, maior o uso de máquinas e de equipamentos

elétricos; consequentemente, maiores o consumo e o custo). (MEGLIORINI, 2012, p.14).

Contudo, pode-se afirmar que o custo variável crescerá na mesma proporção que a produção. Vale ainda ressaltar que para Viceconti e Neves os “**Custos variáveis** são aqueles cujos valores se alteram em função do volume de produção da empresa. [...] Se não houver quantidade produzida, o *custo variável* será nulo. Os custos variáveis aumentam à medida que aumenta a produção [...]” (VICECONTI; NEVES, 2013. p.20) [grifo do autor].

A partir dos conceitos anteriormente citados, pode-se afirmar que os custos variáveis são mutáveis no decorrer da produção. E quanto maior será o volume produzido, mais custos dessa natureza teremos para decompor entre a quantidade elaborada.

Para fazer um paralelo entre os custos fixos e variáveis com a quantidade produzida. É possível verificar que os fixos não dependem do volume de atividades da empresa no curto prazo. Contrariamente, aos variáveis que estão relacionados com a produção, ou seja, aumentam com o crescimento das atividades da empresa. Para confirmar isso, Bornia apresenta o modelo para essa classificação na Ilustração 3:

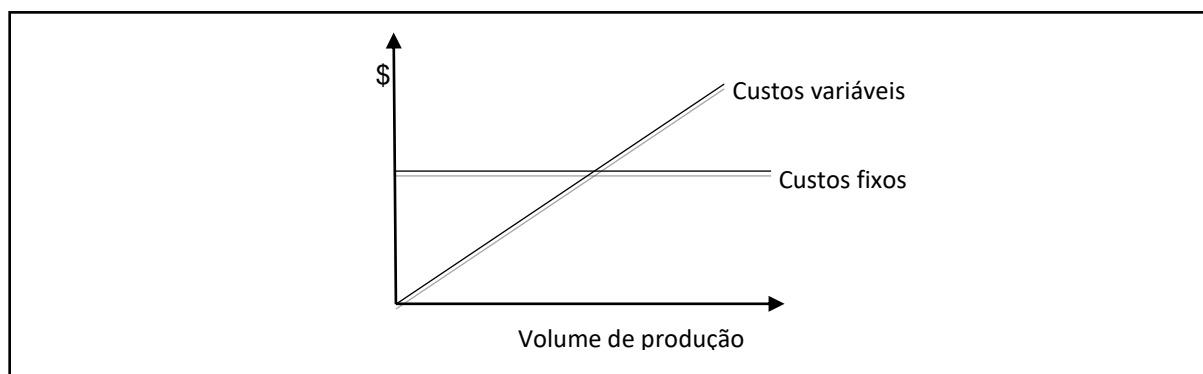


Ilustração 3: As divisões dos custos em fixos e variáveis.

Fonte: Bornia (2010, p.19).

Como pode-se verificar na Ilustração 3, os custos fixos mantêm-se constantes independente da quantidade produzida. E os variáveis se elevaram, quando a produção cresceu.

Sob a ótica de unidades acumuladas, o custo pode ser separado em custo unitário e custo total. Conforme Souza e Diehl, o custo unitário por sua vez, são os

custos atribuídos a uma unidade de certo produto, estes se alteram de acordo com o objetivo, se a intenção é vendê-los separadamente ou em mais quantidades. Não necessariamente o custo de um produto vendido sozinho será o dobro do custo, daqueles que forem vendidos em pares, por exemplo. E o custo total, vem a ser o custo para elaborar um conjunto de unidades (SOUZA; DIEHL, 2009).

A partir do exposto, afirma-se que os custos fixos não dependem da quantidade produzida, mas nada impede de que possa se alterar de um período para o outro de acordo com a necessidade da empresa. Já os custos variáveis oscilam constantemente, pois dependem diretamente da quantidade produzida.

### 2.3.3 Métodos de custeio

As empresas passaram a viver em um ambiente econômico cada vez mais globalizado, e sentiram a necessidade de ter um sistema de alocação de custos aos produtos. Assim, surgiram os métodos de custeio, com a finalidade de apurar todos os custos incidentes nos produtos e servir aos gestores como um apoio à gestão e tomada de decisões.

Assim sendo, Souza e Diehl relatam que, com o advento da produção em larga escala surgiu o contador que tinha como objetivo, avaliar as empresas no sentido econômico-financeira e informar a sua performance. A partir daí as empresas começaram a usar um sistema de apuração de custos único. Mais tarde, o ambiente competitivo mudou significativamente e as empresas começaram a aumentar a diversidade de produtos e usar mais a tecnologia (SOUZA; DIEHL, 2009).

Para escolher o método de custeio mais adequado, é preciso analisar algumas premissas e deve-se ter em mente quais as informações que se necessita para posteriores análises. Segundo Bornia, para identificar qual o melhor método,

Primeiro, podemos ver se o tipo de informação gerada é adequado às necessidades da empresa e quais seriam as informações importantes que deveriam ser fornecidas. [...] o que é importante para uma decisão pode não ser válido para outra [...]. A outra visão no estudo do sistema diz respeito à parte operacional do mesmo, ou seja, **como** os dados são processados para a obtenção das informações. A expressão **método de custeio** será empregada para se referir ao sistema encarado sob esse prisma. (BORNIA, 2010, p.30) [grifo do autor].



Nesse contexto, Wernke afirma que a alocação de custo aos produtos, era uma das finalidades da contabilidade de custos para demonstrar relatórios periodicamente sobre o valor que se tem em estoque e o custo dos produtos que foram vendidos. E ainda, para decidir qual o mix ótimo de produtos que continuará em produção. Dentre os métodos mais usados estão o custeio por absorção, o custeio baseado por atividades ( *Activity- Based costing- ABC*), e o custeio variável (WERNKE, 2008).

No método de custeio por absorção, todos os custos fixos e variáveis, são agregados nos produtos. E as despesas, devem ser contabilizadas diretamente no resultado do período.

Conforme Megliorini, “O método de custeio por absorção é aquele em que os custos fixos e os custos variáveis são apropriados aos produtos. Ou seja, os produtos “absorvem” todos os custos incorridos em determinado período.” (MEGLIORINI, 2012, p.22).

Diante disso, Ribeiro afirma que, “Esse sistema de custeio contempla como custo de fabricação todos os custos incorridos no processo de fabricação do período, sejam eles diretos ou indiretos.” (RIBEIRO, 2013c, p. 58).

O custeio por absorção apropria todos os custos aos produtos. No entanto, Wernke também contribui citando que esse método é o mais utilizado quando precisa-se incorporar os custos ao produto. Nesta metodologia, através de critérios de rateio adiciona-se em cada mercadoria uma quantia dos custos diretos e indiretos referentes à sua fabricação (WERNKE, 2008).

No método de custeio por absorção há princípios que devem ser seguidos, um deles é o custeio por absorção integral, em que todos os custos são absorvidos pelo produto. Para esse custeio, segundo Souza e Diehl há uma filosofia que,

[...] considera que os produtos são responsáveis pelo consumo dos recursos, sendo então adequado atribuir a totalidade de seus custos aos mesmos. Uma das vantagens dessa filosofia é sua simplicidade, isto é, o tratamento que ela dá aos custos, sem necessidade de segregação e, em algumas situações, nem mesmo de distribuições por setores ou atividades. (SOUZA; DIEHL, 2009, p.102).

Para complementar a ideia anterior, Borna contribui afirmando que no custeio integral, distribui-se a totalidade dos custos. Essa técnica se relaciona com a avaliação de estoques, ou seja, utiliza-se da contabilidade de custos para conceder

informações aos usuários, que as utilizam para fins gerenciais e controles financeiros (BORNIA, 2010).

Além das vantagens que se têm em utilizar a metodologia de custeio integral, também temos uma desvantagem. Nesse sentido, Souza e Diehl apresentam que, “o custeio integral não separa, por exemplo as perdas geradas por ociosidade e por ineficiência. Assim, seu uso para melhorias fica prejudicado, pois essas informações são importantes para a priorização e avaliação de desempenho de processos.” (SOUZA; DIEHL, 2009, p.102).

Além disso, cabe ainda destacar a importância de separar os custos dos desperdícios, pois se isso não for feito é possível que o custo do produto final seja maior. Assim, Borna explica que,

A separação entre *custos* e *desperdícios*, própria do custeio por absorção ideal, é fundamental para a mensuração dos desperdícios do processo produtivo, facilitando o controle dos mesmos. Essa separação é de grande importância para a implementação do processo de redução contínua dos desperdícios, possibilitando a priorização das ações de combate ao trabalho que não agrega valor e aos desperdícios [...]. (BORNIA, 2010, p.37).

Com base no exposto, pode-se afirmar que o custeio ideal é o outro princípio do método de custeio por absorção, este leva em conta os desperdícios ocasionados, assim torna-se possível de realizar projetos para minimizar esses gastos desnecessários. Segundo Crepaldi,

**Custeio por absorção** é o método derivado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade e é, no Brasil, adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal [...]. Dessa forma, o método é válido para a apresentação de demonstrações financeiras e obedece a legislação. (CREPALDI, 2010, p.229) [grifo do autor]

Assim Martins também evidencia que, apesar desse método poder apresentar falhas como instrumento gerencial é aceito pela auditoria externa e deve ser utilizado para avaliar estoques. E no Brasil, é aceito para declarações de Imposto de Renda (MARTINS, 2010).

Para contribuir, Padoveze também ressalta que, “O custeio por absorção que é mais utilizado [...], incorpora os custos fixos e indiretos industriais aos produtos, traduzindo esses gastos em custo unitário por meio de procedimentos de rateio das despesas e alocação aos diversos produtos [...]” (PADOVEZE, 2010, p.352).

A partir da exposição dos autores, pode-se afirmar que o método de custeio

por absorção é um dos únicos aceitos pelas legislações. O uso do procedimento de custeio integral ou ideal, visam a obtenção de um resultado preciso, pois absorvem todos os custos. Além disso, possibilitam a implantação de ações que reduzem desperdícios buscando otimizar o sistema produtivo. Mas, para fins gerenciais este não pode ser usado, pois pode haver distorções na precificação devido ao método de rateio.

O método de custeio baseado em atividades (ABC), surgiu para aperfeiçoar a alocação dos custos e despesas. Oferecendo assim, informações mais concisas sobre as atividades e produtos da empresa. Esse método de custeio é definido por Crepaldi como,

[...] um método que identifica um conjunto de custos para cada transação ou evento na organização e este age como um direcionador de custos, sendo assim, os custos indiretos podem ser alocados aos produtos de acordo com o número de eventos ou transações que os produtos geram ou consomem. (CREPALDI, 2010, p.321).

Partindo dessa ideia, Ribeiro explica que a partir do ABC os custos indiretos de fabricação são alocados aos produtos de forma mais precisa comparado aos outros métodos existentes. Assim evidencia-se que os recursos são distribuídos às atividades, admitindo-se que os produtos a absorvem, em outras palavras, as atividades consomem recursos e os itens fabricados incorporam os gastos ocorridos com a produção (RIBEIRO, 2009).

Para complementar a posição anterior Martins contribui afirmando que, “Para se utilizar o ABC, é necessária a definição das atividades relevantes dentro dos departamentos, bem como dos direcionadores de custos de recursos que irão alocar os diversos custos incorridos às atividades.” (MARTINS, 2010, p.103).

Para aplicar o método ABC, Bruni e Famá acrescentam que “As atividades são mensuradas pelos direcionadores de custos, que são identificados por meio da investigação das atividades e seus efeitos sobre os custos dos produtos ou serviços.” (BRUNI; FAMÁ, 2012, p.126).

A partir dos relatos, verifica-se que é indispensável que a organização tenha departamentalizado seus setores, para poder alocar os custos indiretos de fabricação às atividades que os geraram e posterior transferência aos produtos. Assim Ribeiro confirma que,

O sistema ABC também requer a divisão da empresa em departamentos ou centros de custos e os procedimentos são como segue: inicialmente, os custos são acumulados nos respectivos departamentos de serviços ou produtivos onde forem gerados; em seguida, esses CIFs são transferidos para as respectivas atividades relevantes que os geraram em cada departamento. Depois de acumulados nas atividades, os CIFs deverão ser transferidos diretamente para os produtos que consumiram as respectivas atividades. (RIBEIRO, 2013b, p.248).

Além disso, esse sistema de custeamento também produz informações gerenciais importantes para auxiliar os gestores. Fundamentando essa afirmação, Crepaldi relata que,

O Sistema ABC é um sistema de gestão de custos, que pode ser implantado com maior ou menor grau de detalhamento, dependendo das necessidades de informações gerenciais de cada empresa, sendo que está intimamente ligado ao seu ramo de atividade e porte. (CREPALDI, 2010, p.323).

Nesse contexto, pode-se afirmar que o método de custeamento ABC é utilizado para apuração dos custos fabris. Com a implantação desse sistema de custeio, é possível obter informações gerenciais necessárias para a empresa mapear as atividades realizadas pelos departamentos, podendo eliminar as que elevam o custo do produto.

No custeio variável, considera-se apenas os custos e despesas variáveis, sejam eles diretos ou indiretos aos produtos, desprezando os custos fixos e despesas que são lançados diretamente no resultado do exercício. Assim, Ribeiro conceitua, “Custeio direto é um sistema de atribuição de custos aos produtos por meio do qual se reconhecem como custo de fabricação somente os gastos incorridos no processo de fabricação que possam ser facilmente identificados em relação aos produtos [...]” (RIBEIRO, 2013c, p.461).

Nesse sentido Wernke concorda afirmando que, o princípio desse método de custeio é que pode-se alocar aos produtos somente os custos facilmente identificados a eles. E o restante dos custos que são responsáveis por manter a empresa em funcionamento devem ser ignorados no cálculo do custo do produto (WERNKE, 2008).

O uso do sistema de custeio variável se limita apenas a administração para gerar informações gerenciais permitindo a tomada de decisão baseada em dados sólidos. Para compreender melhor Ribeiro explica,

É importante salientar que, no Brasil, o uso do custeio direto restringe a fins gerenciais, uma vez que oficialmente, tanto por determinação do Fisco quanto pela observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, para o custeamento dos produtos fabricados deve-se adotar o sistema de custeio por absorção, que contempla como custo de produção tanto os custos diretos (variáveis) quanto os custos indiretos (fixos). (RIBEIRO, 2013c, p.461).

Pelo fato do método de custeio variável diluir apenas os custos variáveis aos produtos, o custo do mesmo torna-se menor comparado ao uso do custeio por absorção. Nessa linha de pensamento Wernke, concorda que se for comparado esses dois métodos, haverá uma discrepância a menor no resultado do cálculo pelo método de custeio variável, resultando assim, um valor de imposto de renda também a menor. Isso justifica o veto da legislação fiscal do uso desse processo (WERNKE, 2008).

Portanto, a partir das afirmações dos autores é possível afirmar que o método de custeio variável, analisa somente os custos que variam no seu consumo para a elaboração do produto. Por ser um sistema que tende a fornecer importantes relatórios para a tomada de decisões, é utilizado gerencialmente. Apesar disso, não é aceito pela legislação tributária, porque os impostos recolhidos seriam menores que se usado o método de absorção.

É possível projetar os lucros de uma organização, através da utilização do recurso de análise das relações entre custo, volume e lucro. Partindo desse pressuposto Viceconti e Neves explicam que, “Esta análise é um instrumento utilizado para projetar o lucro que seria obtido a diversos níveis possíveis de produção e vendas, bem como analisar o impacto sobre o lucro de modificações no preço de venda, nos custos ou em ambos.” (VICECONTI; NEVES, 2013, p.138).

A partir dos custos variáveis, pode-se calcular a margem de contribuição que representa o valor que sobra da venda de uma unidade de um produto diminuindo o valor dos custos e despesas variáveis, tendo como objetivo pagar os demais custos e gerar lucros para a empresa.

Assim sendo, Wernke define que, “A margem de contribuição é o valor resultante da venda de uma unidade, após deduzidos os custos e despesas variáveis associados ao produto comercializado. Tal valor contribuirá para pagar os custos fixos da empresa e gerar lucro.” (WERNKE, 2008, p.42).

Para complementar Martins, apresenta o conceito de margem de contribuição

por unidade como, “[...] a diferença entre o preço de venda e o Custo Variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputado sem erro.” (MARTINS, 2010, p.179).

Conforme Ribeiro, na margem de contribuição considera-se apenas os custos e despesas variáveis segregadas em cada produto. Portanto, a margem de contribuição objetiva o conhecimento do valor que cada produto contribui para pagar as despesas e custos fixos e o quanto contribui para compor o lucro (RIBEIRO, 2013c).

Nesse contexto, Crepaldi analisa gerencialmente os benefícios que se tem ao conhecer a margem de contribuição. Uma das vantagens é que esse resultado pode ser usado para avaliar alternativas para reduzir preços e conseqüentemente aumentar o volume de vendas. Além disso, também contribui para a decisão da empresa, quanto às mercadorias que precisam de maior empenho de vendas e o preço mínimo que será atribuído em promoções (CREPALDI, 2010).

A partir da contextualização dos autores, é possível concluir que apurar o valor da margem de contribuição têm grande importância para os tomadores de decisões. A partir da análise do resultado, irão conhecer os produtos que são capazes de cobrir os custos fixos e quais os que não garantem a liquidação desses custos.

#### **2.3.4 Ponto de Equilíbrio Contábil, Econômico e Financeiro**

É importante que seja conhecida pelos gestores a técnica de cálculo do ponto de equilíbrio, para saberem o momento que a empresa não apresenta nem lucro nem prejuízo. É nessa situação que as receitas são suficientes apenas para liquidarem os custos e as despesas.

Para Ribeiro, o ponto de equilíbrio é atingido quando as receitas totais coincidem com os custos e despesas totais, isso quer dizer, que o volume de vendas está satisfatório para cobrir todos os custos e despesas. Assim, quando a empresa tiver um volume de vendas inferior ao ponto de equilíbrio depara-se com prejuízo, não conseguindo cobrir seus custos e despesas. E quando seu volume de vendas for superior ao ponto de equilíbrio, estará obtendo lucro (RIBEIRO, 2009). Ainda Ribeiro considera que,

O ponto de equilíbrio alcançado por uma empresa não é um estágio fixo que se aplica a todas as empresas em todos os momentos. Cada empresa terá seu ponto de equilíbrio, o qual poderá referir-se ao movimento global da empresa ou apenas a uma de suas atividades ou produto. (RIBEIRO, 2013c, p.474)

Na visão de Souza e Diehl, determinar o ponto de equilíbrio de uma empresa é essencial para definir qual o nível mínimo de atividades na qual a empresa não terá prejuízo, em questão de volume, monetariamente ou porcentagem de ocupação da capacidade (SOUZA; DIEHL, 2009).

Nesse contexto Ribeiro explica que o ponto de equilíbrio não é fixado para todos os departamentos ou para todas as empresas. Cada organização tem seu ponto de equilíbrio, definido apenas à setores ou produtos específicos (RIBEIRO, 2009).

Quando uma empresa atingir o ponto de equilíbrio, as receitas obtidas através da venda dos produtos devem ser as mesmas que os custos e despesas do período, Crepaldi aponta que,

Para alcançar o equilíbrio nas linhas de produção e/ou no serviço do departamento, deverá ser calculado o volume de vendas necessário para cobrir os custos, saber como usar corretamente esta informação e entender como os custos reagem com as mudanças de volume. (CREPALDI, 2010, p. 239).

O ponto de equilíbrio se divide em três modalidades, podemos citá-las como: ponto de equilíbrio contábil, financeiro e econômico. Estes são diferenciados entre eles, pelos custos e despesas fixas considerados em cada um. Conforme Wernke,

O ponto de equilíbrio contábil em unidades define o número de produtos [...] que deve ser fabricado e vendido para que o resultado seja zero (não haja lucro nem prejuízo). Para determinar tal quantidade, divide-se o valor total dos custos fixos (\$) pelo valor da margem de contribuição unitária (\$). Assim, cada produto vendido irá cobrir, com sua margem de contribuição unitária, uma parte dos custos fixos totais da empresa. (WERNKE, 2008, p.50)

Nesse sentido, Wernke ainda contribui afirmando que “O ponto de equilíbrio contábil em valor representa qual o valor mínimo (em \$) que deve ser vendido para que a empresa não tenha prejuízo nem lucro.” (WERNKE, 2008, p.51).

O ponto de Equilíbrio Contábil, segundo Crepaldi “[...] é obtido quando há

volume (monetário ou físico) suficiente para cobrir todos os custos e despesas fixas, ou seja, o ponto em que não há lucro ou prejuízo contábil. É o ponto de igualdade entre Receita Total e o Custo Total.” (CREPALDI, 2010, p.243).

Para Viceconti e Neves, o ponto de equilíbrio financeiro é a igualdade entre a receita total e a soma dos custos e despesas que significam desembolso financeiro para a organização. Assim o valor das depreciações, por exemplo, é excluído desse cálculo (VICECONTI; NEVES, 2013). Ainda sobre o ponto de equilíbrio financeiro, Crepaldi aponta que este método,

[...] informa o quanto a empresa terá de vender para não ficar sem dinheiro e, conseqüentemente, ter de fazer empréstimos, prejudicando ainda mais os lucros. Se a empresa estiver operando abaixo do ponto de equilíbrio financeiro, ela poderá até cogitar uma parada temporária nas atividades. (CREPALDI, 2010, p.246-247).

Além de garantir a liquidação dos custos e despesas com as receitas originadas da venda de produtos o ponto de equilíbrio econômico oferece lucratividade. Nesse sentido, Ribeiro conceitua que,

Ponto de equilíbrio econômico é o estágio alcançado pela empresa no momento em que a receita total, derivada da venda de produtos, é suficiente para cobrir os custos e despesas totais e ainda proporcionar uma margem de lucro aos proprietários, como remuneração do capital por eles investido na empresa. (RIBEIRO, 2009, p.488).

Segundo Bornia, “O ponto de equilíbrio **econômico**, mostra a rentabilidade real que a atividade escolhida traz, confrontando-a com outras opções de investimento.” (BORNIA, 2010, p.63) [ grifo do autor].

No entendimento de Ribeiro, os pontos de equilíbrio contábil, financeiro e econômico, devem ser aplicados em empresas que trabalham apenas com um produto. Para as organizações que trabalham com vários produtos com preços, custos e margem de lucro diferentes o correto seria calcular o ponto de equilíbrio mix (RIBEIRO, 2013c). Diante dessa situação, Ribeiro afirma que,

A solução será então calcular inicialmente um ponto de equilíbrio global em quantidades utilizando para o cálculo a margem de contribuição ponderada e, em seguida, com base na mesma proporção de participação de cada margem de contribuição em relação ao seu total, calcular as quantidades a serem produzidas por produto. Uma vez conhecido o ponto de equilíbrio por produto em unidades, bastará multiplicar pelo preço de venda para obter o ponto de equilíbrio por produto em valor. (RIBEIRO, 2013c, p. 492-493).



A partir das explicações dos autores citados, é possível afirmar que é importante para os gestores terem conhecimento sobre o ponto de equilíbrio para facilitar a tomada de decisões. É a partir desse cálculo que saberão quantas unidades serão necessárias produzir ou vender para a empresa começar a ter lucro.

## 2.4 GESTÃO DE CUSTOS NO COMÉRCIO

O comércio varejista exerce papel fundamental no mercado, intermediando a venda de produtos e serviços ao consumidor final. Para complementar, Bertaglia define que é por meio dos varejistas, que as indústrias levam os produtos de forma eficiente aos consumidores, pois é característico do comércio o atendimento e satisfação do cliente (BERTAGLIA, 2009).

É possível perceber que o comércio exerce grande influência sobre o produto até a chegada no consumidor final. Para tanto, Wernke comenta que o segmento comercial é responsável pela maior participação no produto além das demais empresas envolvidas na cadeia de distribuição até o produto chegar ao cliente. Isso justifica a atenção que a área de custos deve ter, suprindo os gestores desse ramo com informações de cunho gerencial (WERNKE, 2008).

Portanto pode-se afirmar que o comércio tem extrema relevância no mercado, justificando a cautela que se deve ter em relação à gestão de custos e a fixação de preços. Assim como na indústria a atividade econômica comercial também apresenta custos e gastos incorridos para o desempenho das operações. Franco explica que, “Na atividade comercial, o custo compreende o preço de aquisição da mercadoria vendida, mais as despesas decorrentes dessa atividade, até a obtenção do ingresso pela venda das mercadorias.” (FRANCO, 1991, p.37).

As empresas comerciais necessitam gerenciar seus custos para que possam continuar inseridas no mercado. Diante disso, Bertaglia confirma que o varejo se encontra num cenário altamente competitivo e estão investindo em novas tecnologias. Contudo, grande parte desses investimentos são distribuídos, em processos como recebimento de mercadorias, controle de estoque, processos financeiros e outras atividades que influenciam na redução de custos no fluxo logístico (BERTAGLIA, 2009).

Diante desse cenário atual, observa-se que o setor comercial para se destacar no mercado, além de manter um gerenciamento de custos precisa fazer

investimentos tecnológicos, visando reduzir custos para poder oferecer aos clientes acessibilidade nos preços.

Vários aspectos devem ser levados em conta para gerenciar os custos no comércio, porém em épocas de freamento econômico devem ser analisados mais criteriosamente. Diante disso, Sperling explica que o comércio varejista é relevante na economia, por isso a gestão de custos é uma das tarefas dos administradores. Apesar disso, também requer atenção aos preços dos produtos comercializados, pois se calculados de forma incorreta, pode ameaçar a saúde financeira da empresa (SPERLING, 2008).

Diante do exposto, pode-se afirmar que a gestão de custos pode contribuir na formação do preço, pois a partir de controles realizados é possível estar preparado em momentos de redução nas vendas, podendo conter os custos incidentes nos produtos.

## 2.5 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

O preço é o valor que o consumidor está disposto a pagar por determinado bem ou serviço dependendo da sua necessidade. Na visão de Crepaldi, “O preço é um dos principais indicadores de valor que uma empresa entrega a seus clientes. Ele é a expressão do valor monetário dos benefícios que a empresa acredita que seus produtos ou serviços trazem para seus clientes [...]” (CREPALDI, 2010, p.358).

Os possíveis erros ocorridos durante a apuração do preço de venda podem comprometer a receita da empresa, e conseqüentemente a sua lucratividade. Para Nogueira,

A decisão de preço de venda é uma das mais importantes para a empresa, afinal a receita que a empresa recebe na venda de seus produtos ou serviços é a principal entrada de recursos na empresa. Recursos estes que serão utilizados para saldar os custos e despesas incorridos e apure lucro no período, visando assim a remunerar o capital aplicado pelo proprietário na entidade. (NOGUEIRA, 2009, p.170).

No mercado competitivo que estamos vivenciando todas as empresas estão submetidas à desafios. Diante dessa situação a correta formação de preço de venda é um dos determinantes para enfrentar a concorrência e não afetar a receita da empresa.

Na visão de Wernke “A correta formação de preços de venda é questão fundamental para sobrevivência e crescimento das empresas, independentemente do porte e de área de atuação.” (WERNKE, 2008, p.126).

Um aspecto importante citado por Souza e Diehl é que o maior preço não quer dizer que trará o maior lucro para a empresa, porque um produto com preço muito alto pode reduzir as vendas. E como uma parte dos custos fixos permanecerá inalterado, o lucro final reduzirá (SOUZA; DIEHL, 2009).

Outro aspecto, abordado por Souza e Diehl é que um volume alto de vendas não expressa também maior lucratividade, pois para ocorrer muitas vendas as vezes é necessário reduzir muito o preço, refletindo efeito negativo no lucro. Por isso é preciso encontrar uma faixa de preço de comercialização ideal em que o lucro seja o maior possível (SOUZA; DIEHL, 2009).

Além dos custos, há vários outros fatores que influenciam na formação do preço, estes serão apresentados na sequência. Em relação a esses determinantes, Wernke contribui afirmando que,

Atualmente, a determinação do preço de venda está cada vez mais influenciada por fatores de mercado e menos por fatores internos. Entretanto, toda empresa deve saber o preço de venda orientativo, ou seja, o preço mínimo pelo qual deve vender seus produtos/ mercadorias. (WERNKE, 2008, p.126).

Perante as condições de precificação, cabe às empresas adequarem-se aos requisitos estabelecidos pelo mercado e terem conhecimento do menor preço que podem ofertar aos clientes. Bertó e Beulke confirmam que o preço de venda é afetado por diversas variantes, assim asseveram que,

A formação do preço de venda das mercadorias, elemento essencial da gestão econômico-financeira e mercadológica das empresas comerciais, envolve vários fatores na sua composição, entre eles: a estrutura de custo, a demanda (mercado), a ação da concorrência, o governo, e os objetivos pretendidos (mercado-alvo e posicionamento). (BERTÓ; BEULKE, 2009, p. 264).

Para as empresas a formação dos preços é considerada uma tarefa complexa porque diferentes fatores afetam a sua constituição. Para Souza e Diehl, as variáveis que comprometem a formação do preço são a estratégia, o mercado e os custos. O primeiro refere-se a estratégia utilizada pela empresa. A partir desta, são determinados os tipos de produtos a serem vendidos, preços e clientes. Para cada

cliente e produto é instituída uma política de preços (SOUZA; DIEHL, 2009).

A estruturação do preço se dá em função dos fatores internos da empresa, da demanda de mercado, valor percebido pelo consumidor, preços oferecidos pela concorrência, influência do governo, margem de lucro desejada pela empresa, entre outros.

As empresas devem adequar o seu preço de venda aos valores regidos pelo mercado e pelos clientes. Portanto Megliorini complementa com seu conhecimento, apontando que,

Nesse novo ambiente, a empresa deixa de ter o poder de impor o preço. É o mercado que acaba ditando o preço que está disposto a pagar. Às empresas resta analisar se vale a pena oferecer certos produtos, pensando se os lucros gerados realmente compensariam os investimentos necessários. (MEGLIORINI, 2012, p. 96-97).

Diante do exposto por Megliorini, Bornia concorda que por motivo de concorrência a formação do preço de venda não depende somente da empresa, mas também é regido pelo mercado e clientes, acentuando que,

[...] no moderno ambiente concorrencial, a competição é mais acirrada, o que, além de forçar os preços praticados a diminuírem, faz com que a formação do preço de venda esteja cada vez mais dependente do mercado, ou, em outras palavras, é o mercado que passa a fixar o preço, e não mais a empresa. (BORNIA, 2010, p.39).

O processo de constituição do preço de venda é uma tarefa complexa para o administrador, que requer análise de diversos elementos. Diante disso, Bruni e Famá confirmam que além das condições de mercado, o nível de atividade e o retorno do capital investido também influenciam na formação do preço. Ainda explicam que, o cálculo do preço de venda deve atingir o valor que a empresa consiga manter a qualidade dos produtos, ter seus lucros maximizados atendendo as necessidades dos clientes e aproveitar ao máximo os níveis de produção (BRUNI, FAMÁ, 2010).

Segundo Crepaldi, devem ser observados três objetivos principais para estabelecer uma estratégia de administração de preços, estes são apresentados na Ilustração 4:

<p><b>OBJETIVOS FINANCEIROS</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Obter maior ROI (Retorno sobre o Investimento);</li> <li>• Maximizar o lucro a curto prazo ou a longo prazo;</li> <li>• Recuperar o investimento feito;</li> <li>• Encorajar determinado de tipo de pagamento (a vista ou a prazo);</li> <li>• Gerar volume de vendas de forma a obter ganhos de escala.</li> </ul>
<p><b>OBJETIVOS MERCADOLÓGICOS</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Obter ganhos de <i>Market-share</i> (participação de mercado);</li> <li>• Obter crescimento rápido de vendas;</li> <li>• Fazer um preço aderente à imagem que se deseja formar;</li> <li>• Criar interesse pelo produto.</li> </ul>
<p><b>OBJETIVOS ESTRATÉGICOS</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Estabilizar o mercado, evitando entrada de novos concorrentes ou guerra de preços;</li> <li>• Reduzir a sensibilidade dos clientes ao preço;</li> <li>• Ser o líder do mercado em preços;</li> <li>• Manter a lealdade dos canais de distribuição;</li> <li>• Ser considerado justo pelo cliente;</li> <li>• Dar sinais à concorrência.</li> </ul>

Ilustração 4: Objetivos da Estratégia de Administração de Preços.

Fonte: Crepaldi (2010, p.359).

Pode-se observar a partir da Ilustração 4, que para formar o preço de venda, é preciso ter traçado claramente os objetivos da empresa em relação ao mercado, clientes a serem atingidos e a margem de lucro almejada.

Para determinar o preço dos produtos, existem diversos métodos que podem ser empregados, portanto cabe defini-los de acordo com o objetivo da empresa em relação ao mercado, público-alvo, custos entre outros. Nesse sentido, Crepaldi corrobora,

É importante estabelecer os objetivos ou as políticas de preços antes de tentar fixar um preço para seus produtos. A maximização dos lucros ou uma taxa de retorno almejada são os objetivos usuais das políticas de preços das empresas. No entanto, outros objetivos de curto prazo podem ser mais práticos com relação à determinação do preço real. Por exemplo, um novo produto pode ser introduzido por um preço muito baixo para assegurar a máxima aceitação possível do mercado. Uma vez assegurada a aceitação do mercado, os preços podem ser gradativamente elevados, de modo a melhorar as margens de lucro. (CREPALDI, 2010, p.359).

A partir dessas explanações é possível afirmar que, a empresa poderá julgar a qualidade do produto como um diferencial na elevação do preço. Portanto, atingirá o público com maior poder aquisitivo, podendo diminuir as vendas. E além disso, estrategicamente, poderá manter um produto com menor preço, para satisfazer os clientes de condições financeiras menores.

Existem várias técnicas de precificação de produtos e serviços. Conforme Cogan, uma dessas técnicas é o preço baseado no valor, que tem por objetivo atribuir o preço que o cliente deseja pagar, baseando-se nos benefícios que o produto proporciona. Se existem inúmeros benefícios bem definidos, têm-se uma vantagem sobre a concorrência, podendo precificar conforme o valor oferecido pelos consumidores (COGAN, 2013).

Diante disso, Cogan também explica que ao mesmo tempo, que a abordagem do preço baseado no valor pode parecer mais lucrativa, pode também restringir alguns públicos que tem interesse unicamente em preço, além de abrir espaço para novos concorrentes (COGAN, 2013).

Já na opinião de Souza e Diehl, o preço de valor, não é considerado um método de atribuição de preços, e sim uma política de preços. É baseado na oferta de um produto de qualidade por um preço médio ou baixo, direcionado aos clientes que procuram um bom produto com preço não elevado. Em geral, são clientes racionais que equilibram o preço pago e benefícios obtidos (SOUZA; DIEHL, 2009).

A administração e controle dos preços é variável de acordo com os diferenciais que a empresa possui. Nesse sentido, Crepaldi versa que, “[...] A capacidade de controle que um produtor tem sobre os preços de seus produtos ou serviços varia de acordo com o grau de diferenciação entre os produtos e os da concorrência, o tamanho da empresa e o número de competidores no mercado.” (CREPALDI, 2010, p.364).

Existem muitas razões que influenciam nos preços dos produtos, porém as empresas precisam determinar estratégias para que consigam se manter no mercado. E aquelas que tiverem mais vantagens e diferenciações terão um controle maior sobre os preços.

### **2.5.1 Mark-up**

Para a formação dos preços pode se utilizar o método da taxa de marcação ou *mark-up*, sendo um indicador aplicado sobre o custo unitário de um produto para obter-se o preço de venda. Para complementar Wernke define:

A taxa de marcação ou *mark-up* é um índice aplicado sobre o custo de um bem ou serviço para a formação do preço de venda. Tem por finalidade cobrir os fatores, como tributação sobre vendas (ICMS, IPI, PIS, Cofins ou

Simples), percentuais incidentes sobre o preço de venda (comissões sobre vendas, franquias, comissão da administradora do cartão de crédito etc.), despesas administrativas fixas, despesas de vendas fixas, custos indiretos de produção fixos e margem de lucro. (WERNKE, 2008, p.130).

Em relação ao índice mark-up, Nogueira conceitua como, “[...] uma estimativa para cobrir os demais gastos que não estão presentes no custo do produto, como tributos, comissões e lucro desejado pelos proprietários da empresa.” (NOGUEIRA, 2009, p.181).

Entretanto Souza e Diehl explicam que o mark-up é, “Talvez o método mais comum e mais utilizado, principalmente em pequenas e médias empresas comerciais [...]. Consiste basicamente em adicionar uma margem de lucro pretendida sobre a venda aos custos unitários dos produtos.” (SOUZA; DIEHL, 2009, p.293).

Em relação ao cálculo da taxa de marcação Ribeiro afirma que, “[...] os itens que se pretende incluir no preço de venda devem ser apresentados em percentuais em relação ao próprio preço de venda.” (RIBEIRO, 2013c, p.507).

Segundo Wernke, “Quanto à elaboração existem duas formas de utilização do mark-up: divisor ou multiplicador. Independentemente de qual modo é utilizado, o valor do preço de venda será igual.” (WERNKE, 2008, p.130). Segue a Ilustração 5 com a fórmula do mark-up multiplicador.

Fórmula: markup multiplicador= $100 / (100 - \%DV + \%CF + \%DF + \%ML)$
--

Ilustração 5: Fórmula mark-up multiplicador.  
Fonte: Ribeiro (2013c, p.508).

A partir da fórmula listada da Ilustração 5, para apuração do markup multiplicador, soma-se todos os percentuais de despesas variáveis, custos e despesas fixas e a margem de lucro pretendida. Após diminui-se 100 do resultado desse somatório, e ainda, divide-se 100 pelo resultado anterior. Se esse resultado apurado for multiplicado pelo custo unitário, resultará no preço de venda (RIBEIRO, 2013c). Apresenta-se a seguir a Ilustração 6 com a fórmula do mark-up divisor.

Fórmula: markup divisor= $1 - (\%DV + \%CF + \%DF + \%ML / 100)$
--

Ilustração 6: Fórmula mark-up divisor.  
Fonte: Ribeiro (2013c, p.508).

Para facilitar o entendimento da fórmula citada na Ilustração 6, o cálculo do markup divisor, se dá pela soma dos percentuais de despesas variáveis, custos e despesas fixas e a margem de lucro pretendida e após divisão por 100. Após subtrai-se 1 do resultado anterior. Assim, para chegar ao preço de venda, deve-se dividir o custo unitário do produto pelo mark-up divisor (RIBEIRO, 2013c).

A partir das explicações dos autores pode-se afirmar que, a apuração do preço de venda pelo método da taxa de marcação é bastante usada nas indústrias e comércios varejistas. Essa metodologia cobre todos os custos e despesas ocorridas, considerando os impostos e a margem de lucro esperada pelos proprietários.



### 3 DIAGNÓSTICO E ANÁLISE

Neste capítulo apresenta-se as técnicas utilizadas para a realização da coleta de dados. No entanto, a partir das informações auferidas é possível realizar a tabulação dos custos, receitas e despesas, estas essenciais para a realização dos cálculos de formação do preço de venda, margem de contribuição, ponto de equilíbrio e resultado econômico dos produtos no período.

A partir do desenvolvimento dessas computações saber-se-á a resposta para o problema em questão e podendo comparar o preço de venda praticado atualmente com o sugestivo. Ainda, a partir dos resultados obtidos pode-se fazer recomendações sobre a tomada de decisão quanto à lucratividade desejada através da margem atribuída a cada um dos produtos.

#### 3.1 REPRESENTATIVIDADE DOS PRODUTOS NO FATURAMENTO TOTAL E DEPRECIAÇÃO

Inicialmente através de uma visita realizada à empresa, verificou-se juntamente com o gestor a necessidade de seu interesse para obtenção de um maior controle e melhoramento na atribuição dos preços. Para a coleta de dados foi realizada uma entrevista com o proprietário. Os retornos obtidos na entrevista contribuíram para justificar as ações necessárias para a resolução do problema.

O critério utilizado para a seleção dos produtos para análise da atribuição de preço, foram os cinco artigos com maior representatividade no faturamento da empresa no período de Outubro a Dezembro de 2015. Desconsiderou-se as tintas que são preparadas na máquina misturadas com corante, conforme preferência do cliente.

A empresa possui sistema eletrônico para o controle de estoques e neste são lançadas as entradas e saídas de mercadorias, porém esse utilitário não tem capacidade gerencial. A loja também possui controle de caixa em planilha eletrônica Excel, sendo informadas as receitas e despesas diariamente, porém conforme informado pelo gestor o procedimento é realizado apenas para controlar a movimentação financeira da empresa. Com o uso deste controle o empresário consegue visualizar as receitas mensais, as quais foram apresentadas de imediato na entrevista. Na Ilustração 7, é possível verificar o faturamento total da empresa no

trimestre.

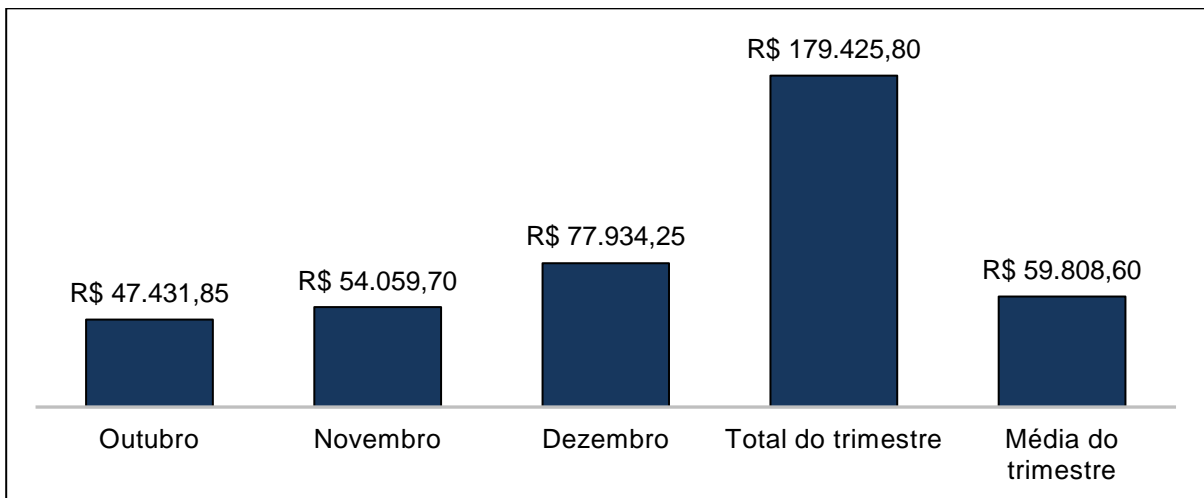


Ilustração 7: Faturamento da empresa.

Fonte: Produção da pesquisadora.

Ao observar a Ilustração 7, nota-se que o faturamento da empresa no quarto trimestre de 2015 foi de R\$ 179.425,80, obtendo uma média mensal de R\$ 59.808,60.

Para as informações das quantidades vendidas no período, a empresa forneceu um relatório gerado pelo sistema utilizado. Na tabela 1 constam a soma das quantidades vendidas dos cinco produtos selecionados, no período de Outubro a Dezembro de 2015, preço médio de venda, valor médio faturado no trimestre e quanto cada produto representa na receita total. Os produtos foram dispostos em ordem crescente de representatividade.

Tabela 1

Representatividade dos produtos no faturamento				
Produto	Média de vendas no trimestre (un.)	Preço médio de venda (R\$)	Faturamento médio (R\$)	Representatividade (%)
Tinta 1º linha 18L	47	364,31	17.122,55	9,54
Tinta 2º linha 18L	86	195,53	16.815,58	9,37
Tinta 2º linha 16,2L	69	169,47	11.693,43	6,52
Tinta 1º linha 12,5L	45	254,37	11.446,65	6,38
Tinta 2º linha 3,6L	163	63,29	10.316,27	5,75
<b>TOTAL</b>	<b>410</b>	<b>1.046,97</b>	<b>67.394,48</b>	<b>37,56</b>

Fonte: Produção da pesquisadora.

Como pode-se verificar na Tabela 1, o produto mais representativo no faturamento é uma tinta de primeira linha. A partir dos dados auferidos na entrevista verificou-se que do faturamento total as tintas prontas revendidas ao consumidor final equivalem aproximadamente 50,89%, dentre este percentual estão os cinco produtos apresentados, que somam 37,56%. Já as preparadas na máquina com corantes representam em média 37,51%, e os outros 11,60% são as vendas dos demais materiais de pintura oferecidos pela empresa estudada.

Diversos aspectos foram analisados na coleta, tabulação e análise dos dados. E como dado importante obtido, constante na seção IV da entrevista (ver apêndice A), foi a data de compra de todos os ativos imobilizados que o empreendimento possui em seu patrimônio. Com isso foi possível realizar a apuração da depreciação anual e trimestral, podendo ser verificado na Tabela 2.

Tabela 2

## Imobilizados

Imobilizados	Custo (R\$)	Data compra	Vida útil (anos)	Valor a ser depreciado (R\$)	Anual (R\$)	Mensal (R\$)	Depreciação no Trimestre (R\$)
<b>Carro Uno Mile</b>	9.000,00	03/2015	5	8.100,00	1.800,00	150,00	450,00
<b>Moto CG 100 Fan</b>	6.000,00	07/2014	5	4.700,00	1.200,00	100,00	300,00
<b>Máquina de misturar tinta</b>	5.000,00	02/2013	10	3.708,23	500,00	41,67	125,00
<b>Máquina de misturar tinta</b>	5.000,00	03/2014	10	4.249,94	500,00	41,67	125,00
<b>Móveis</b>	2.800,00	02/2013	10	2.076,77	280,00	23,33	70,00
<b>Total</b>	27.800,00			22.834,94	4.280,00	356,67	1.070,00

Fonte: Produção da pesquisadora.

Conforme verifica-se na Tabela 2, esses bens relacionados podem ser considerados investimentos realizados pela empresa, com o intuito de obter vantagens a longo prazo. Nesse sentido Souza e Diehl confirmam que os investimentos são os valores aplicados pela organização visando benefício futuro (Souza; Diehl, 2009).

Perante a normatização contábil, a depreciação fiscal dos bens deve ser lançada na escrituração como uma despesa. Sendo assim, a Instrução Normativa SRF Nº 162/98, fixou o prazo de vida útil e a taxa de depreciação dos bens. No

entanto, a Receita Federal dispõe, “Art. 1º A quota de depreciação a ser registrada na escrituração da pessoa jurídica, como custo ou despesa operacional, será determinada com base nos prazos de vida útil e nas taxas de depreciação constantes dos anexos.” (BRASIL, 2016).

Com o cálculo da depreciação dos bens, é possível verificar que a empresa tem uma despesa mensal com depreciação de R\$ 356,67, resultando um montante no trimestre de R\$ 1070,00.

### 3.2 APURAÇÃO DOS GASTOS

Para o proprietário obter a margem de lucro desejada e alcançar a cobertura de todos os gastos, é preciso aplicar uma metodologia de custeio para realizar a formação do preço de venda dos produtos. Nesse sentido, Wernke assevera que é necessário a utilização de uma metodologia, através de critérios de rateio adicionando em cada mercadoria uma quantia dos custos diretos e indiretos (WERNKE, 2008).

Para o cálculo dos custos incidentes sobre as mercadorias foram disponibilizadas pelo proprietário as notas fiscais de compra. Assim tornou-se possível a visualização das alíquotas e impostos calculados sobre cada produto. Grande parte das mercadorias compradas pela empresa são substituídas de ICMS, sendo adquiridas diretamente da indústria. Na Tabela 3, apresenta-se a apuração dos custos,

Tabela 3

Apuração dos custos					
Produto	Preço de compra (R\$)	Frete (R\$)	IPI (R\$)	ICMS ST (R\$)	Custo total (R\$)
Tinta 1ª linha 18L	214,30	0,00	0,00	0,00	214,30
Tinta 2ª linha 18L	115,02	8,05	6,15	18,93	148,15
Tinta 2ª linha 16,2L	99,69	6,98	0,00	15,02	121,69
Tinta 1ª linha 12,5L	149,63	0,00	0,00	21,06	170,69
Tinta 2ª linha 3,6L	37,23	2,61	2,00	6,12	47,96

Fonte: Produção da pesquisadora.

A partir da Tabela 3, pode-se visualizar que no custo das mercadorias estão

inseridos o frete, IPI e o ICMS substituído. Pelo fato da empresa estar enquadrada no Simples Nacional e realizar a venda dos produtos somente a consumidores finais, não é possível ela creditar-se dos impostos, justificando assim o total dos custos de cada produto. O produto tinta 1ª linha 18L é adquirido de um fornecedor atacadista do Rio Grande do Sul e este não faz cobrança de frete, assim este produto não tem incidência de IPI, frete, ICMS, gerando apenas o custo sem impostos.

Nas mercadorias, tinta 2ª linha 18L, tinta 2ª linha 16,2L, tinta 2ª linha 3,6L incide 7% de frete sobre o valor de compra, estas são adquiridas de um mesmo fornecedor. Já a tinta 2ª linha 18L, tinta 2ª linha 3,6L têm se a incidência da alíquota de 5% de IPI destacado na nota fiscal, sendo calculado sobre o valor da mercadoria mais o frete, devido a estes produtos serem à base de solventes.

As mercadorias tinta 2ª linha 18L, tinta 2ª linha 16,2L, tinta 1ª linha 12,5L, tinta 2ª linha 3,6L são comprados fora do estado, estando sujeitos ao ICMS substituído, sendo a alíquota de 12%. Portanto, no decreto nº 52.846 de 30 de Dezembro de 2015, no item VIII-Tintas, Vernizes e outras mercadorias da indústria química, atribui para os produtos sujeitos a 12% de ICMS nas operações interestaduais, o percentual de margem de valor agregado (MVA) de 44,88% (BRASIL, 2016). Assim o cálculo do ICMS ST é realizado conforme as seguintes etapas:

a) O valor do custo unitário do produto acrescido do valor do IPI e frete, caso possua.

b) o resultado apurado em A, somando o percentual do MVA, nestes produtos incidem 44,88%, como visto anteriormente.

c) do resultado obtido em B, multiplica-se 18% de ICMS, alíquota interna no Rio Grande do Sul.

d) do custo unitário mais o valor de frete multiplica-se por 12%, esta alíquota de ICMS refere-se ao estado de origem da mercadoria. O uso dessa alíquota justifica-se pela aquisição dos produtos do estado de São Paulo e Santa Catarina. Este resultado subtraiu-se do resultado em C.

A partir destes cálculos foi possível obter o valor de ICMS substituído de cada mercadoria. Assim, apurou-se o custo total incidente na compra de cada produto, que além do preço destacado na nota fiscal soma-se o valor dos impostos e frete.

Para o proprietário os fatores que são levados em consideração na compra dos produtos, destacam-se a qualidade e a credibilidade no fornecedor, por trabalhar há aproximadamente dois anos com o mesmo obtêm-se maior prazo nas condições

de pagamento e menor prazo de entrega.

Referente aos dados dos gastos da empresa no período em estudo, o proprietário disponibilizou o controle de caixa. Posteriormente, a pesquisadora criou uma nova planilha fazendo a separação das despesas em fixas e variáveis, podendo ser observado na Tabela 4 a apuração das despesas fixas,

Tabela 4

Apuração das despesas fixas				
	Descrição	Total (R\$)	Média trimestre (R\$)	% da média faturada
DESPESAS FIXAS	Aluguel	6.000,00	2.000,00	3,34
	Salários	9.300,00	3.100,00	5,18
	Pró-labore	9.000,00	3.000,00	5,02
	FGTS	744,00	248,00	0,41
	13º Salário	774,99	258,33	0,43
	FGTS sobre 13º salário	61,98	20,66	0,03
	Água	448,96	149,65	0,25
	Luz	646,05	215,35	0,36
	Telefone	695,00	231,67	0,39
	Internet	177,00	59,00	0,10
	Honorários contábeis	1.440,00	480,00	0,80
	Material de expediente	111,20	37,07	0,06
	Material e serviços de limpeza	265,00	88,33	0,15
	Manutenções (veículos e equipamentos)	745,00	248,33	0,42
	Propaganda	210,00	70,00	0,12
	Depreciação	1.070,01	356,67	0,60
	Mensalidade associação comercial	45,00	15,00	0,03
	Taxa de administração cartão de crédito	540,00	180,00	0,30
	TOTAL	32.274,19	10.758,06	17,99
	RECEITA TOTAL	179.425,80	59.808,60	

Fonte: Produção da pesquisadora.

As despesas do período foram apuradas mensalmente, estas constam no apêndice D. Na Tabela 4, verifica-se o total, a média das despesas fixas no trimestre e a representatividade sobre a média faturada, indicando o percentual que cada uma representa sobre a média de faturamento no período. Nota-se que a despesa com salários é mais representativa entre os gastos sobre a média de faturamento. A

segunda mais representativa é a despesa com pró-labore do empresário seguido da despesa com aluguel. Na Tabela 5, pode ser visualizada a apuração das despesas variáveis.

Tabela 5

## Apuração das despesas variáveis

	Descrição	Total (R\$)	Média trimestre (R\$)	% da média faturada
DESPESAS VARIÁVEIS	Simples Nacional	8.656,87	2.885,62	4,82
	Comissão de vendedores	5.885,90	1.961,97	3,28
	Combustível	1.149,00	383,00	0,64
	TOTAL	15.691,77	5.230,59	8,74
	RECEITA TOTAL	179.425,80	59.808,60	

Fonte: Produção da pesquisadora.

A apuração das despesas mensais do trimestre está relacionada no Apêndice D. A partir da Tabela 5, pode-se afirmar que a empresa possui a média em despesas variáveis de R\$ 5.230,59. Em maior representatividade sobre a média faturada estão os impostos do Simples Nacional. A partir do questionamento na entrevista do apêndice A, seção IV e o faturamento dos últimos doze meses, verificou-se que a empresa estudada está enquadrada no Simples Nacional.

Como pode ser visto no Apêndice B nas vendas mensais de cada produto, é possível concluir que o faturamento no trimestre dos cinco produtos representa R\$ 64.572,40, conseguindo cobrir as despesas fixas e variáveis geradas no trimestre, totalizadas em R\$ 47.965,96. Este valor representa um percentual de 26,13% de despesas que a empresa desembolsa em relação a receita total, acrescida com 0,60% de depreciação, que não é desembolsado, sendo a base para o mark-up.

### 3.3 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA SUGESTIVO

Para o proprietário obter a margem de lucro desejada e resguardar o pagamento de todos os gastos, é preciso que a formação do preço de venda aos produtos esteja correta, evidenciando ainda mais a sua importância para o sucesso do negócio. Nesse sentido, Nogueira concorda que a decisão quanto ao preço de venda, é importante para a empresa, porque a receita decorrente da venda de

mercadorias ou serviços é a principal entrada de recursos na empresa, usados para pagar os custos e despesas e auferir lucro, visando remunerar o capital aplicado pelo proprietário (NOGUEIRA, 2009).

Diante do mercado competitivo é essencial que a empresa tenha controle dos custos e saiba se determinado produto realmente está cobrindo os custos e gerando lucro. Na visão de Wernke “A correta formação de preços de venda é questão fundamental para sobrevivência e crescimento das empresas, independentemente do porte e de área de atuação.” (WERNKE, 2008, p.126).

No cálculo do preço de venda, incluem-se além do custo da mercadoria para comercialização todos os gastos ocorridos no período para o funcionamento do empreendimento. Por isso, propõe-se para a empresa uma formação de preço adequada de modo que cubra todos os gastos e atinja a margem de lucro esperada pelo proprietário.

Após a realização do estudo sobre a melhor metodologia a se aplicar para formar o preço de venda, sugere-se a utilização do método mark-up multiplicador ou divisor. Diante disso, Souza e Diehl afirmam que o mark-up é um dos métodos mais utilizados em pequenas e médias empresas comerciais, permitindo acrescer a margem de lucro esperada pelo proprietário na venda dos produtos. (SOUZA; DIEHL, 2009).

Na empresa em estudo, para o preço atribuído a cada produto para revenda é acrescida uma margem de 70% sobre o valor pago na nota fiscal. Assim, idealiza-se que se está tendo uma boa lucratividade, mas não é possível saber exatamente a margem de lucro obtida em cada um dos produtos.

Para o cálculo do mark-up divisor, Ribeiro orienta que é preciso seguir as seguintes etapas, primeiramente soma-se os percentuais de despesas variáveis, custos e despesas fixas e a margem de lucro pretendida e após divisão por 100. Após subtrai-se 1 do resultado anterior. Assim, para chegar ao preço de venda, deve-se dividir o custo unitário do produto pelo mark-up divisor (RIBEIRO, 2013c).

Para compor o preço de venda pelo método mark-up foi necessário a utilização dos percentuais que totalizaram as despesas fixas e variáveis. Ainda foi solicitado ao proprietário a margem de lucro desejada em cada um dos produtos, sendo possível calcular o mark-up divisor, isso encontra-se representado na Tabela 6,



Tabela 6

Formação da taxa mark-up				
Produto	% Despesas fixas	% Despesas variáveis	% Lucro desejado	Mark-up divisor
Tinta 1º linha 18L	17,99	8,75	10,00	0,6325
Tinta 2º linha 18L	17,99	8,75	8,00	0,6525
Tinta 2º linha 16,2L	17,99	8,75	8,00	0,6525
Tinta 1º linha 12,5L	17,99	8,75	10,00	0,6325
Tinta 2º linha 3,6L	17,99	8,75	8,00	0,6525

Fonte: Produção da pesquisadora.

Primeiramente, através do levantamento das despesas fixas, pode-se conferir que representam em média 17,99% em relação à média da receita total auferida no último trimestre de 2015. E nas despesas variáveis incluem-se o imposto do Simples Nacional que representa mensalmente em média 4,82% da receita total dos três meses e gastos com combustível soma apenas 0,65%. A comissão paga aos vendedores sobre as mercadorias vendidas corresponde à média mensal de 3,28%. O lucro desejado pelo proprietário nas tintas de 1ª linha é de 10% e nas tintas de 2ª linha, 8%.

Com base no mark-up divisor apurado, foram calculados os preços de venda sugestivos, seguindo a margem de lucro esperada pelo proprietário e os impostos e taxas incidentes sobre a compra das mercadorias. Além disso, as despesas foram rateadas conforme a representatividade de cada uma sobre a receita total auferida com a venda de todas as mercadorias oferecidas pela empresa.

Para o cálculo do preço de venda sugestivo, utilizou-se o custo total da mercadoria com os impostos incidente na compra, e dividiu-se pela taxa do mark-up divisor. Assim foi possível obter o preço da mercadoria conforme o lucro desejado pelo proprietário, disposto na Tabela 7.

Tabela 7

Preço de venda sugestivo			
Produto	Custo aquisição (R\$)	Mark-up divisor	Preço de venda Sugestivo (R\$)
Tinta 1º linha 18L	214,30	0,6325	338,81
Tinta 2º linha 18L	148,15	0,6525	227,05
Tinta 2º linha 16,2L	121,69	0,6525	186,50

Continuação da tabela 7

Tinta 1º linha 12,5L	170,69	0,6325	269,87
Tinta 2º linha 3,6L	47,96	0,6525	73,50

Fonte: Produção da pesquisadora.

A partir do preço sugestivo apurado percebe-se que, nos produtos de 1ª linha que se deseja ter uma lucratividade de 10%, o preço de venda deve ser de R\$ 338,81 na tinta 1ª linha 18L e para a tinta 1ª linha 12,5L resultou em R\$ 269,87. E nos produtos como a tinta 2ª linha 18L, sugere-se o preço de R\$ 227,05, tinta 2ª linha 16,2L R\$ 186,50 e por fim a tinta 2ª linha 3,6L deve ser vendida por 73,50. A partir desses cálculos será possível realizar a comparação do preço atual com o sugestivo.

#### 3.4 COMPARAÇÃO ENTRE O PREÇO DE VENDA ATUAL E O PREÇO SUGESTIVO

Considera-se relevante realizar a demonstração do comparativo entre o preço atualmente exercido pela empresa e o preço de venda sugestivo calculado a partir do método mark-up. A partir dessa análise será possível verificar a necessidade de adequação dos preços e gestão dos custos. No entanto, Souza e Diehl afirmam que, para as empresas a formação dos preços é considerada uma tarefa complexa porque diferentes fatores afetam a sua constituição, as variáveis que podem comprometer a formação do preço são a estratégia, o mercado e os custos (SOUZA; DIEHL, 2009).

Conforme demonstrado na Tabela 8, constata-se que analisando de forma comparativa, quatro produtos estudados estão sendo comercializados pela empresa com valor inferior ao calculado pelo método mark-up.

Tabela 8

Comparativo do preço de venda atual e preço de venda sugestivo

Produto	Preço médio de venda praticado (R\$)	Preço de venda sugestivo (R\$)	Diferença
Tinta 1º linha 18L	364,31	338,81	25,50
Tinta 2º linha 18L	195,53	227,05	- 31,52
Tinta 2º linha 16,2L	169,47	186,50	- 17,03

Continuação da tabela 8

Tinta 1º linha 12,5L	254,37	269,87	- 15,50
Tinta 2º linha 3,6L	63,29	73,50	- 10,21

Fonte: Produção da pesquisadora.

Conforme apresentado na Tabela 8, a tinta 1º linha 18L está sendo comercializada por um valor de R\$ 25,50 acima do preço sugestivo. A tinta 2º linha 18L está com a maior diferença negativa de preço apresentada em R\$ 31,52 negativa, a tinta 2º linha 16,2L está R\$ 17,03 abaixo do valor, tinta 1º linha 12,5L apresenta em R\$ 15,50 negativa. Por fim a tinta 2º linha 3,6L, também está com o preço de comercialização menor em R\$ 10,21.

Um dos motivos que pode estar ocasionando a venda dos produtos pela empresa com preço a menor do preço sugestivo, é a falta de utilização de uma metodologia de precificação, pois o proprietário desconhece alguma técnica.

A partir dessa análise, sugere-se que a empresa realize um recálculo do preço de venda das mercadorias analisadas, assim estará evitando maiores prejuízos ou perda na margem de lucro desejada. Nesse sentido, Coronado evidencia que para calcular o preço de venda para os produtos os gestores das empresas devem sobressair-se dentre os concorrentes e atingir a margem de contribuição necessária para cobrir os custos fixos, tendo o lucro econômico representado como retorno sobre os seus investimentos. (CORONADO, 2012).

Diante desse contexto, percebe-se que é de extrema importância ter um controle gerencial para gerar informações úteis, para a tomada de decisões quanto à lucratividade que as mercadorias estão representando para a empresa. Em vista disso, Atkinson afirma que, as informações gerenciais são usadas para tomar decisões quanto à planejamento e controle. A partir de um sistema de contabilidade gerencial podem ser realizadas medições da condição econômica da empresa que envolvem custo e rentabilidade dos produtos, serviços e clientes (ATKINSON et al., 2008).

Através da entrevista obteve-se a informação de que alguns outros fatores externos como por exemplo, a concorrência ou sazonalidade podem interferir na formação do preço de venda dos produtos. Pode-se assegurar que no ramo de tintas no período de Junho a Setembro, o clima é desfavorável para pinturas, ocasionando redução nas vendas.

Com o estudo realizado sobre a contabilidade gerencial, evidenciou-se a necessidade de realizar a apuração do resultado econômico da organização, sendo possível comparar o resultado aplicando o preço exercido atualmente com o sugestivo. Na Tabela 9, consta a demonstração do resultado sobre o preço atual.

Tabela 9

Apuração do resultado baseado no preço de venda atual					
Produtos/Totais	Tinta 1ª linha 18L	Tinta 2ª linha 18L	Tinta 2ª linha 16,2L	Tinta 1ª linha 12,5L	Tinta 2ª linha 3,6L
Preço venda atual (R\$)	364,31	195,53	169,47	254,37	63,29
(-) Custos (R\$)	214,30	148,15	121,69	170,69	47,96
(-) Despesas variáveis (R\$)	31,86	17,10	14,82	22,25	5,55
(=) MC unitária (R\$)	118,15	30,28	32,96	61,44	9,80
(-) Despesas fixas (R\$)	65,53	35,17	30,48	45,75	11,38
(=) Lucro líquido (R\$)	52,62	- 4,89	2,48	15,68	- 1,59
Lucro sobre Preço de venda (%)	14,45	- 2,50	1,45	6,15	- 2,50
Vendas no trimestre (un.)	47	86	69	45	163
(=) Resultado (R\$)	2.473,26	- 420,63	170,81	705,56	- 259,06

Fonte: Produção da pesquisadora.

Na Tabela 9, pode-se visualizar que o preço de venda diminuído dos custos e despesas variáveis, resulta na margem de contribuição positiva em todos os produtos. Porém ao reduzir as despesas fixas o lucro em dois deles tornou-se negativo. No entanto, os produtos tinta 1ª linha 18L, tinta 2ª linha 16,2L e tinta 1ª linha 12,5L estão gerando resultado econômico positivo, ou seja, originam R\$ 52,62, R\$ 2,48 e R\$15,68 de lucro respectivamente, por unidade vendida. As demais mercadorias analisadas representam um prejuízo econômico. O preço que está sendo atribuído a estes não cobre as despesas, e conseqüentemente não atinge a margem de lucro esperada pelo proprietário. O produto que mais impactou no resultado deficitário desse período foi a tinta 2ª linha 18L com R\$ 420,63 no último trimestre de 2015. Analisando o percentual de lucro sobre o preço de venda dos produtos tinta 2ª linha 18L e a tinta 2ª linha 3,6L impactam em 2,50% de prejuízo para a empresa com os preços atuais.

É possível afirmar que dois dos cinco produtos analisados, sendo vendidos pelo preço atual, impactarão de forma negativa no resultado do empreendimento.

Diante disso, sugere-se que a empresa adote uma gestão de custos e recalcule os preços dispostos aos clientes. Na Tabela 10, utilizou-se o mesmo procedimento de cálculo, porém com base no preço sugestivo.

Tabela 10

Apuração do resultado baseado no preço de venda sugestivo					
Produtos/Totais	Tinta 1ª linha 18L	Tinta 2ª linha 18L	Tinta 2ª linha 16,2L	Tinta 1ª linha 12,5L	Tinta 2ª linha 3,6L
Preço venda sugestivo (R\$)	338,81	227,05	186,50	269,87	73,50
(-) Custos (R\$)	214,30	148,15	121,69	170,69	47,96
(-) Despesas variáveis (R\$)	29,63	19,86	16,31	23,60	6,43
(=) MC unitária (R\$)	94,88	59,04	48,50	75,58	19,11
(-) Despesas fixas (R\$)	60,94	40,84	33,55	48,54	13,22
(=) Lucro Líquido (R\$)	33,94	18,20	14,95	27,04	5,89
Lucro sobre Preço de venda (%)	10,00	8,00	8,00	10,00	8,00
Vendas trimestre (un.)	47	86	69	45	163
(=) Resultado (R\$)	1.595,18	1.565,20	1.031,55	1.216,80	960,07

Fonte: Produção da pesquisadora.

Como demonstrado na Tabela 10, se a empresa utilizar o preço dos produtos de acordo com o resultante do cálculo pela metodologia do mark-up, será possível cobrir todos os custos e despesas e ainda atingir a lucratividade esperada pelo proprietário em cada um dos produtos. Para o enfoque gerencial, é imprescindível calcular também a margem de contribuição e ponto de equilíbrio.

### 3.5 APURAÇÃO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO E PONTO DE EQUILÍBRIO DO PREÇO ATUAL E PREÇO SUGESTIVO

A margem de contribuição é uma ferramenta importante no gerenciamento das empresas, pois determina o valor que sobra do preço de venda descontando-se os gastos variáveis de cada produto. Nesse contexto, Ribeiro confirma que na margem de contribuição considera-se apenas os custos e despesas variáveis segregadas em cada produto. Portanto, a margem de contribuição objetiva o

conhecimento do valor que cada produto contribui para pagar as despesas e custos fixos e o quanto contribui para compor o lucro (RIBEIRO, 2013c).

No cálculo da margem de contribuição utiliza-se os custos variáveis incidentes sobre o produto, sendo apurado a partir do valor da compra do produto destacado na nota fiscal acrescido do valor dos impostos e frete. E as despesas variáveis incidentes, foram os gastos com combustível, comissão dos vendedores e o Simples Nacional. Para o rateio das despesas variáveis unitárias, multiplicou-se o percentual de 8,745% que representam sobre o faturamento médio da empresa pelo preço médio de venda exercido no trimestre.

A partir das informações dos custos unitários encontrados na tabela 3 e o rateio das despesas variáveis, foi possível calcular a margem de contribuição unitária e em percentual como verificada na Tabela 11. A margem de contribuição unitária está representada pela subtração do preço de venda pelos custos e despesas variáveis. Já em percentual, foi apurada a partir da margem de contribuição unitária multiplicada por 100, após dividiu-se pelo preço médio de venda obtendo-se assim os seguintes resultados.

Tabela 11

Apuração da margem de contribuição do preço atual

Produto	Preço médio de venda (R\$)	Custos variáveis (R\$)	Despesas variáveis (R\$)	MC unitária (R\$)	MC (%)
Tinta 1ª linha 18L	364,31	214,30	31,86	118,15	32,43
Tinta 2ª linha 18L	195,53	148,15	17,10	30,28	15,49
Tinta 2ª linha 16,2L	169,47	121,69	14,82	32,96	19,45
Tinta 1ª linha 12,5L	254,37	170,69	22,24	61,44	24,15
Tinta 2ª linha 3,6L	63,29	47,96	5,53	9,80	15,48

Fonte: Produção da pesquisadora.

Como demonstrado na Tabela 11, constata-se que a margem de contribuição dos produtos apresenta uma diferença relevante entre eles, demonstrando que alguns produtos contribuem mais do que outros para a composição do lucro da empresa e para o pagamento dos custos e despesas fixas. Portanto o produto que mais contribui na quitação desses gastos é a tinta 1ª linha 18L, com 32,43%. A menor margem de contribuição foi encontrada na tinta 2ª linha 3,6L. Na Tabela 12, se apresentará a margem de contribuição sobre o preço sugestivo.

Tabela 12

## Apuração da margem de contribuição do preço sugestivo

Produto	Preço de venda sugestivo (R\$)	Custos variáveis (R\$)	Despesas variáveis (R\$)	MC unitária (R\$)	MC (%)
Tinta 1ª linha 18L	338,81	214,30	29,63	94,88	28,00
Tinta 2ª linha 18L	227,05	148,15	19,86	59,04	26,00
Tinta 2ª linha 16,2L	186,50	121,69	16,31	48,50	26,00
Tinta 1ª linha 12,5L	269,87	170,69	23,60	75,58	28,00
Tinta 2ª linha 3,6L	73,50	47,96	6,43	19,11	26,00

Fonte: Produção da pesquisadora.

Como pode ser visto na Tabela 12, as tintas de primeira linha contribuem para a quitação dos custos e despesas fixas em 28,00%. E as tintas de segunda linha contribuem em 26,00%. Com o preço sugestivo, cada produto passou a contribuir de maneira semelhante, portanto os valores resultantes da margem de contribuição de cada produto contribuem para pagar os gastos fixos da empresa e ainda gerar o lucro almejado.

Apoiando-se na tese de Crepaldi, onde o autor analisa gerencialmente os benefícios que se tem ao conhecer a margem de contribuição. Uma das vantagens é que esse resultado contribui para a decisão da empresa, quanto às mercadorias que precisam de maior empenho de vendas e o preço mínimo que será atribuído (CREPALDI, 2010). Diante disso, constata-se que a empresa precisa aumentar sua margem de contribuição em cada um dos produtos para conseguir liquidar os custos e despesas fixas e ainda atingir o percentual de lucro esperado.

Além da margem de contribuição é importante que a empresa tenha conhecimento de qual é a quantidade e faturamento mínimo que ela deve auferir com os produtos analisados para conseguir cobrir todos os seus gastos, porém não será um estágio fixo que a empresa atingirá em todos os momentos. Nesse sentido, Ribeiro confirma que cada empresa tem seu ponto de equilíbrio, referindo-se ao movimento total da empresa ou até mesmo em apenas uma das atividades ou produto, sendo assim em constante oscilação (RIBEIRO, 2009).

Para calcular as despesas fixas alocadas em cada produto, fez-se o total das despesas apuradas no período multiplicando-se pelo percentual que o produto representa no faturamento total. Assim para determinar o ponto de equilíbrio contábil (PEC) em quantidade, é preciso dividir os custos e despesas fixas que foram

rateadas entre os produtos, pela margem de contribuição unitária de cada produto. Na Tabela 13 pode-se visualizar a quantidade que a empresa precisa vender para cobrir todos os custos.

Tabela 13

Apuração do ponto de equilíbrio do preço atual e preço sugestivo em quantidade

Produto	Despesas fixas (R\$)	MC un. preço atual	MC un. preço sugestivo	PEC./preço atual (un.)	PEC./preço sugestivo (un.)	Quant. vendida no período
Tinta 1ª linha 18L	3.079,84	118,15	94,88	26,06	32,46	47
Tinta 2ª linha 18L	3.024,62	30,28	59,04	99,89	51,23	86
Tinta 2ª linha 16,2L	2.103,12	32,96	48,50	63,81	43,36	69
Tinta 1ª linha 12,5L	2.058,75	61,44	75,58	33,51	27,23	45
Tinta 2ª linha 3,6L	1.854,94	9,80	19,11	189,28	97,06	163

Fonte: Produção da pesquisadora.

A partir da Tabela 13, pode-se afirmar que se a empresa permanecer vendendo os produtos pelo preço atual, ela precisa comercializar 26 unidades da tinta 1ª linha 18L, sendo que no período foram vendidas 47 unidades. A Tinta 2ª linha 16,2L e tinta 1ª linha 12,5L também atingiram o ponto de equilíbrio. E quanto aos demais produtos a empresa precisa vender um volume maior para começar a ter lucro, pois estes estão causando um decréscimo econômico. Assim Ribeiro confirma que, quando a empresa tiver um volume de vendas inferior ao ponto de equilíbrio depara-se com prejuízo, não conseguindo cobrir seus custos e despesas (RIBEIRO, 2009).

Se a empresa adotar o preço sugestivo sobre as mercadorias, terá que vender 32 unidades da tinta 1ª linha 18L, 51 unidades da tinta 2ª linha 18L, 43 unidades da tinta 2ª linha 16,2L, 27 unidades da tinta 1ª linha 12,5L e 96 unidades da 2ª linha 3,6L. Essas seriam as quantidades mínimas de vendas para não ter lucro e nem prejuízo, a partir da próxima unidade vendida iniciariam os lucros.

Diante disso, pode-se afirmar que o ponto de equilíbrio é o momento em que a receita auferida é suficiente para cobrir todos os custos, ou seja, é o momento em que a empresa não tem lucro e nem prejuízo. Para corroborar segundo Crepaldi, o ponto de equilíbrio contábil é o momento em que a receita total e o custo total se igualam, isto é, o volume necessário para pagar todos os custos e despesas fixas,



não obtendo lucro nem prejuízo contábil (CREPALDI, 2010). Além do ponto de equilíbrio em quantidade, também é válido apresentá-lo em valor monetário, representado na Tabela 14.

Tabela 14

Apuração do ponto de equilíbrio do preço atual e preço sugestivo em valor

Produto	Despesas fixas (R\$)	MC preço atual (%)	MC preço sugestivo (%)	PEC preço atual (R\$)	PEC preço sugestivo (R\$)	Receita no trimestre (R\$)
Tinta 1ª linha 18L	3.079,84	32,43	28,26	9.496,44	10.900,06	17.122,57
Tinta 2ª linha 18L	3.024,62	15,49	26,25	19.530,58	11.520,55	16.815,58
Tinta 2ª linha 16,2L	2.103,30	19,45	26,25	10.814,55	8.011,61	11.693,43
Tinta 1ª linha 12,5L	2.058,91	24,15	28,26	8.524,81	7.286,67	11.446,65
Tinta 2ª linha 3,6L	1.855,59	15,48	26,25	11.989,45	7068,65	10.316,27

Fonte: Produção da pesquisadora.

Ao analisar a Tabela 14, constata-se que pelo preço de venda atual estar sendo exercido inferior ao do calculado no mark-up, para atingir o ponto de equilíbrio contábil é preciso auferir mais receitas para cobrir as despesas fixas. Somente as tintas 1ª linha 18L, tinta 2ª linha 16,2L e tinta 1ª linha 12,5L estão atingindo o mínimo de vendas para pagar as despesas fixas. Fazendo o comparativo da receita auferida no trimestre com a venda desse produto, após o pagamento das despesas fixas ainda sobrou R\$ 7.626,13, R\$ 878,88 e R\$ 2.921,84, respectivamente e os demais produtos estão abaixo do valor mínimo a ser vendido.

Ao analisar o ponto de equilíbrio pelo preço sugestivo, subentendendo que a empresa adotasse a metodologia sugerida para cálculo do preço de venda. E considerando-se o mesmo valor faturado no trimestre, seria possível atingir a receita mínima necessária para pagar as despesas fixas e ainda atingir o lucro esperado em cada um dos produtos.

## 4 RECOMENDAÇÕES

Após a realização do diagnóstico e análise foram evidenciadas algumas recomendações a serem sugeridas à empresa, propondo a aplicabilidade das mesmas para que ela consiga gerenciar o negócio e alcançar a lucratividade desejada.

Foi identificado que a empresa faz a apuração dos custos incorretamente. Uma fatia das mercadorias é adquirida fora do estado onde o ICMS é 12%, e o destaque de IPI nos produtos à base de solvente é 5% e mais 7% de frete. A empresa calcula a partir destes percentuais, que aproximadamente 24% do valor destacado na nota fiscal refere-se aos impostos. E assim, para compor o preço final coloca em média 70% sobre o valor de compra na nota fiscal, presume a empresa que teria 46% de lucro sobre o produto. Porém, isso está em desacordo com as teses dos autores referenciados, porque o valor das despesas não é inserido no preço. Segundo o proprietário as despesas seriam pagas com o percentual do lucro, reduzindo assim seu ganho. Recomenda-se à empresa, que realize a apuração dos custos de cada produto, podendo ser retiradas as informações das notas fiscais e tabuladas em planilhas eletrônicas.

Além disso, é necessário que a empresa utilize seu controle de caixa para apurar o percentual de gastos com despesas que devem ser acrescidas no preço de venda do produto. Em relação aos preços dos produtos, na maioria deles a empresa está trabalhando com um valor a menor, por isso recomenda-se que utilize a metodologia do mark-up para fazer o recálculo dos mesmos.

Através do cálculo do resultado, percebeu-se que dois dos cinco produtos analisados resultam em prejuízo para a empresa, por isso é de extrema necessidade que a empresa efetue o recálculo do preço dos demais produtos para que consiga continuar no mercado.

Outra sugestão é avaliar a possibilidade de qual produto manter ou não no mercado para revenda, pois muitas vezes é vantagem substituir algum dos produtos que resulta num preço de venda elevado por outro. E por fim, especialmente nos períodos de sazonalidade, meses em que as vendas reduzem, é necessário realizar uma gestão de custos mais rigorosa para conseguir cobrir todas os custos e despesas.

## CONCLUSÃO

É possível visualizar que muitas empresas têm dificuldade em mensurar o valor de venda para seus produtos, podendo acarretar situações desfavoráveis quanto ao resultado, assim caracterizou-se a principal necessidade da empresa estudada. Diante dessa situação, nota-se a importância da composição dos preços corretamente que auxilia na tomada de decisões referente a comercialização dos produtos, conforme apresentada no referencial bibliográfico.

O objetivo desse estudo foi propor uma metodologia de precificação aos produtos selecionados no comércio varejista de tintas localizado em Horizontina/RS. Para o desenvolvimento do trabalho utilizou-se diversas bibliografias para o estudo teórico, foi realizada uma entrevista com o proprietário para conhecer os processos internos, e ainda se fez a apuração dos dados através de planilhas eletrônicas, notas fiscais e relatórios fornecidos pela empresa durante visitas *in loco*. A partir dessas informações foi possível classificar os custos e despesas, constituindo assim, o preço de venda sugestivo, margem de contribuição e ponto de equilíbrio.

A partir do fornecimento de alguns documentos pelo proprietário foi apresentado a relação de faturamentos dos últimos doze meses, podendo assim demonstrar a receita do trimestre. Diante disso, foi realizado o primeiro objetivo específico encontrando-se no item 3.1 desse estudo. Com essas informações também foi calculada a média faturada no trimestre.

Entre as conclusões, pode-se evidenciar também que, através do relatório de vendas foi possível visualizar o faturamento relativo a cada produto, sendo assim a representatividade dos produtos em estudo sobre o faturamento total da empresa está exposta no item 3.1 deste trabalho, o qual atende o segundo objetivo específico do item 1.4.2. Os cinco produtos analisados representaram 37,56% das mercadorias vendidas pelo comércio estudado.

Para atingir o terceiro objetivo específico, foi necessário a realização de visitas e coleta de informações através de planilhas, relatórios e notas fiscais disponibilizadas pelo proprietário. Assim através da tabulação dos dados, foi

possível classificar os gastos de acordo com suas terminologias, conforme visualiza-se no item 3.2.

No item 3.3 é possível verificar a formação do preço de venda sugestiva através da metodologia mark-up, considerada como mais apropriada para obter o preço de venda ideal, conseguindo pagar todos os custos e despesas e ainda atingir a margem de lucro desejada pelo proprietário. Assim, aplicou-se a variável calculada do mark-up divisor sobre o custo de aquisição do produto, cumprindo assim o quarto objetivo almejado.

O quinto objetivo específico, que visava a comparação do preço atual com o sugestivo, foi atingido no item 3.4. Constatou-se que somente um dos produtos estudados está sendo vendido por um preço maior que o calculado pelo método, porém os demais estão sendo comercializados por preço inferior ao sugestivo. A razão deste estar com preço diferente dos demais, é pela empresa aplicar uma margem padrão sobre o preço de compra para formar o preço para revenda dos produtos, e este não ter impostos incidentes resultando assim em um ganho maior dos demais produtos. E ainda, ao comparar o preço de venda atual com o sugestivo percebe-se que dois dos produtos estão gerando resultado econômico negativo para a empresa.

Para realizar uma análise gerencial e facilitar a tomada de decisões na empresa foi realizado a apuração da margem de contribuição e ponto de equilíbrio, contemplados no item 3.5. Pode-se destacar que a margem de contribuição, aplicando tanto o preço atual quanto o preço sugestivo todos contribuem positivamente para o pagamento dos custos e despesas fixas. Porém diante do preço atual, contribuem de forma desproporcional por não ter sido aplicado uma metodologia de precificação.

Quanto ao ponto de equilíbrio, também evidenciado no item 3.5 adotando-se o preço atual, constata-se que dois produtos não atingiram o ponto de equilíbrio no período, a receita auferida com esses produtos não foi suficiente para pagar as despesas fixas, causando prejuízo.

Dessa maneira, a partir do estudo realizado, atende-se o problema sugerindo à empresa, para se consiga continuar competindo no mercado e atingir a perspectiva de lucratividade do proprietário é necessário a aplicação de uma metodologia de precificação aos produtos. Sendo assim, indica-se o método mark-

up, utilizado nesse trabalho. Além disso, é importante que seja realizado um controle adequado dos custos, visando a decisão de quais produtos manter no mercado.

Para futuros estudos considera-se de grande valia, aprimorar a análise gerencial, apurando os pontos de equilíbrio financeiro e econômico. Além disso, calcular o preço mínimo que a empresa pode negociar em cada produto para assim ter conhecimento se pode ou não cobrir o orçamento de um concorrente. Ainda fazer um estudo a fim de verificar os produtos ou as medidas que podem ser tomadas nas épocas de sazonalidade das vendas nesse ramo de atividade.

Para a empresa este estudo torna-se importante, pois constatou-se que alguns produtos estão provocando prejuízos para a empresa e os demais não estão atingindo o objetivo de lucro. Assim é possível demonstrar a empresa o quão importante é aplicar uma metodologia de precificação às mercadorias e ter conhecimento da importância de realizar a apuração e controle dos custos de cada uma.

Com a realização deste estudo percebe-se que enriqueceu muito o conhecimento da acadêmica, permitindo assim aplicar a teoria estudada num contexto real apresentado pela empresa e possibilitando assim a vivência de uma empresa de pequeno porte diante do mercado atual.

## REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BERTAGLIA, Paulo Roberto. **Logística e gerenciamento da cadeia de abastecimento**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

BERTÓ, Dalvio José; BEULKE, Rolando. **Gestão de Custos**. 1.ed. 4ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

BRASIL, **Instrução Normativa SRF nº 162**, de 31 de Dezembro de 1998. Fixa prazo de vida útil e taxa de depreciação dos bens que relaciona. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15004>> Acesso em: 15 maio 2016.

BRASIL, **Decreto nº 52.846**, de 30 de Dezembro de 2015. Regulamento do ICMS. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositivo=3478363>>. Acesso em: 22 maio 2016.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da Contabilidade: Abordagem contextual, histórica e gerencial**. São Paulo: Atlas, 2010.

COGAN, Samuel. **Custos e formação de preços: análise e prática**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CORONADO, Osmar. **Contabilidade gerencial básica**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. 5. ed.[rev.]. São Paulo: Saraiva, 2006.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade comercial**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas,

1991.

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

GRECO, Alvisio; AREND Lauro Lahorge. **Contabilidade: teoria e práticas básicas**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

HORNGREN, Charles T; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, Willian O. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012.

NOGUEIRA, Daniel Ramos. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em Sistema de Informação Contábil**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica**. 3. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2013a.

\_\_\_\_\_, Osni Moura. **Contabilidade de Custos fácil**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013b.

\_\_\_\_\_, Osni Moura. **Contabilidade de Custos**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013c.

\_\_\_\_\_, Osni Moura. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SÁ, Antônio Lopes de. **Fundamentos da contabilidade geral**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SOUZA, Marcos Antônio de; DIEHL Carlos Alberto. **Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração**. São Paulo: Atlas, 2009.

SPERLING, Eliane. A influência da formação do preço de venda na micro e pequena empresa do comércio varejista nos relatórios gerenciais. **Revista Interdisciplinar Científica Aplicada**, Blumenau, v.2, n.1, p.01-18, Sem I. 2008.

SZUSTER, Natan et al. **Contabilidade Geral: Introdução à Contabilidade Societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

VIANNA, Ilca Oliveira de Almeida. **Metodologia do trabalho científico: um enfoque da produção científica**. São Paulo: E.P.U., 2001.

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

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. 2. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.



## APÊNDICES

## APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO PARA ENTREVISTA AO PROPRIETÁRIO

Questionário direcionado ao proprietário realizado pela acadêmica **SANDRA ALINE PRUNZEL**, para o **Trabalho de Conclusão de Curso** com o tema **FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA EM UM COMÉRCIO VAREJISTA DE TINTAS**, relatório este que é requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis da **FEMA**.

### SEÇÃO I- Identificação do proprietário e empresa

- 1) Idade.
- 2) Escolaridade.
- 3) Quanto tempo está do ramo de atuação.
- 4) Quanto tempo a empresa atua no mercado?

### SEÇÃO II- Caracterização dos produtos e gastos

- 5) Qual a quantidade vendida dos produtos mais relevantes no quarto trimestre de 2015.
- 6) Quais os cinco produtos mais vendidos no período de Outubro a Dezembro de 2015?
- 7) Qual é a margem de lucro esperada em cada um dos produtos?
- 8) Quais os gastos gerados pela empresa no quarto trimestre de 2015?
- 9) Qual é o valor de compra e o preço de venda dos cinco produtos mais vendidos?

### SEÇÃO III- Metodologias usadas pela empresa

- 10) Como você faz a apuração do custo de cada produto?
- 11) Como você faz a precificação dos produtos? Possui algum método?

- 12) Você conhece algum método para a formação do preço de venda? E se conhece qual o método?
- 13) Na aquisição de mercadorias, quais os fatores que você leva em consideração?
- 14) Na sua opinião os fatores externos como por exemplo, a concorrência ou sazonalidade, interferem na formação do preço de venda dos produtos em análise?

#### SEÇÃO IV- Dados complementares

- 15) Qual o regime de tributação em que a empresa está enquadrada?
- 16) Qual é o valor do faturamento mensal da empresa no último trimestre de 2015?
- 17) Quais os bens da empresa, valor e data de compra?

**APÊNDICE B – APURAÇÃO DO PREÇO MÉDIO DE VENDA E REPRESENTATIVIDADE**

PRODUTO	Outubro		Novembro		Dezembro		Média do preço de venda R\$	Representatividade e no total faturado
	Quant. vendida	Receita vendas	Quant. vendida	Receita vendas	Quant. vendida	Receita vendas		
Tinta 1º linha 18L	12	4.371,72	17	6.193,27	18	6.557,58	364,31	9,54
Tinta 2º linha 18L	26	5.083,78	27	5.279,31	33	6.452,49	195,53	9,37
Tinta 2º linha 16,2L	23	3.897,81	21	3.558,87	25	4.236,75	169,47	6,52
Tinta 1º linha 12,5L	12	3.052,44	14	3.561,18	19	4.833,03	254,37	6,38
Tinta 2º linha 3,6L	50	3.164,50	48	3.037,92	65	4.113,85	63,29	5,75
<b>TOTAL</b>	<b>123</b>	<b>19.570,25</b>	<b>127</b>	<b>21.630,55</b>	<b>160</b>	<b>26.193,70</b>	<b>1.046,97</b>	<b>37,56</b>
<b>TOTAL FATURAMENTO</b>		<b>47.431,85</b>		<b>54.059,70</b>		<b>77.934,25</b>		

**APÊNDICE C – APURAÇÃO DO FATURAMENTO NO TRIMESTRE**

Outubro	Novembro	Dezembro	Total do trimestre	Média do trimestre
R\$ 47.431,85	R\$ 54.059,70	R\$ 77.934,25	R\$ 179.425,80	R\$ 59.808,60

## APÊNDICE D – APURAÇÃO DE DESPESAS

<b>DESPESAS FIXAS</b>					
Descrição	Outubro (R\$)	Novembro (R\$)	Dezembro (R\$)	Total (R\$)	Média trimestre (R\$)
Aluguel	2.000,00	2.000,00	2.000,00	6.000,00	2.000,00
Salários	3.100,00	3.100,00	3.100,00	9.300,00	3.100,00
Pró-labore	3.000,00	3.000,00	3.000,00	9.000,00	3.000,00
FGTS	248,00	248,00	248,00	744,00	248,00
13º Salário	258,33	258,33	258,33	774,99	258,33
FGTS sobre 13º salário	20,66	20,66	20,66	61,98	20,66
Água	129,65	146,39	172,92	448,96	149,65
Luz	200,35	230,30	215,40	646,05	215,35
Telefone	210,00	240,00	245,00	695,00	231,67
Internet	59,00	59,00	59,00	177,00	59,00
Honorários contábeis	480,00	480,00	480,00	1.440,00	480,00
Material de expediente	32,00	37,20	42,00	111,20	37,07
Material de limpeza	85,00	90,00	90,00	265,00	88,33
Manutenções (veículos e equipamentos)	125,00	300,00	320,00	745,00	248,33
Propaganda	70,00	70,00	70,00	210,00	70,00
Depreciação	356,67	356,67	356,67	1.070,01	356,67
Mensalidade associação comercial	15,00	15,00	15,00	45,00	15,00
Taxa de administração cartão crédito	180,00	180,00	180,00	540,00	180,00
<b>TOTAL</b>	<b>10.569,66</b>	<b>10.831,55</b>	<b>10.872,98</b>	<b>32.274,19</b>	<b>10.758,06</b>

<b>DESPESAS VARIÁVEIS</b>					
Descrição	Outubro (R\$)	Novembro (R\$)	Dezembro (R\$)	Total (R\$)	Média trimestre (R\$)
Simplex Nacional	2.113,60	2.683,15	3.860,12	8.656,87	2.885,62
Comissão de vendedores	1.320,10	1.615,80	2.950,00	5.885,90	1.961,97
Combustível	349,00	380,00	420,00	1.149,00	383,00
<b>TOTAL</b>	<b>3.782,70</b>	<b>4.678,95</b>	<b>7.230,12</b>	<b>15.691,77</b>	<b>5.230,59</b>

### APÊNDICE E – RATEIO DAS DESPESAS FIXAS E VARIÁVEIS

Produto	Faturamento Total (R\$)	Total despesas fixas (R\$)	Total despesas variáveis (R\$)	Faturamento trimestre (R\$)	Quant. Vendida (un.)	Total despesa fixa unitária (R\$)	Total despesa variável unitária (R\$)
Tinta 1ª linha 18L	179.425,80	32.274,19	15.691,77	17.122,57	47	65,53	31,86
Tinta 2ª linha 18L	179.425,80	32.274,19	15.691,77	16.815,58	86	35,17	17,10
Tinta 2ª linha 16,2L	179.425,80	32.274,19	15.691,77	11.693,43	69	30,48	14,82
Tinta 1ª linha 12,5L	179.425,80	32.274,19	15.691,77	11.446,65	45	45,75	22,25
Tinta 2ª linha 3,6L	179.425,80	32.274,19	15.691,77	10.316,27	163	11,38	5,54