

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**LUIZ HENRIQUE EYNG NUERNBERG**

**PROPOSTA DE FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA PARA UM COMÉRCIO  
ATACADISTA**

**CRICIÚMA  
2016**

**LUIZ HENRIQUE EYNG NUERNBERG**

**PROPOSTA DE FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA PARA UM COMÉRCIO  
ATACADISTA**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador(a): Prof.(<sup>a</sup>) Ma. Andréia Cittadin

**CRICIÚMA**

**2016**

**LUIZ HENRIQUE EYNG NUERNBERG**

**PROPOSTA DE FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA PARA UM COMÉRCIO  
ATACADISTA**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade de Custos.

Criciúma, 29 de Junho de 2016.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Andréia Cittadin – Ma. (UNESC) – Orientador(a)

---

Prof. Cleyton de Oliveira Ritta – Me. (UNESC) – Examinador

**Dedico este trabalho a meus pais Nério e Eliane que me proporcionaram os maiores bens dentro de uma família, o amor e a educação.**

**A minha namorada e amigos que me acompanharam em minha trajetória. Enfim, a todos que me ajudam de alguma forma.**

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus por me guiar em todos os momentos, por me dar força, coragem e sabedoria para conseguir alcançar meus objetivos.

Aos meus pais Nério e Eliane, os quais eu tenho grande gratidão, pela educação, apoio, carinho e amor que me concederam e por me incentivarem em todos os momentos, sempre serão meus exemplos de vida.

As minhas irmãs Graziela e Márity, que estiveram sempre ao meu lado, dispostos a me ajudar em tudo que fosse preciso.

Agradeço também a minha namorada Janaina Tomazi, na qual tive a felicidade de conhecer durante o curso, por todo o apoio, paciência, companheirismo e amor nos momentos difíceis e também nos momentos de alegria.

Agradeço ao meu grupo de amigos, Afoga o Ganso, por estarem comigo durante todos esses anos que precisei, para se divertir, relaxar e conversar.

A minha orientadora, Professora Mestre Andréia Cittadin, pela dedicação, responsabilidade e apoio, sendo para mim um grande exemplo como pessoa e como profissional.

Enfim, estendo meus agradecimentos também aos professores que me ensinaram durante toda a minha vida acadêmica e que me ajudaram a chegar nessa grande conquista.

## RESUMO

A utilização da contabilidade de custos para formação do preço de venda é um fator indispensável para as entidades atualmente. No comércio atacadista esta é uma das principais etapas da gestão, pois define o êxito da empresa no mercado, bem como sua permanência. Diante disso, foi utilizado o método de custeio variável para definir o preço de venda das mercadorias comercializadas, uma vez que esse método permite aos administradores ter um gerenciamento dos custos e despesas necessário para o desenvolvimento de suas atividades. O estudo tem o objetivo de propor a formação do preço de venda em uma empresa comercial atacadista de frios. Para a execução do estudo, foram utilizadas metodologias científicas que se classificam como qualitativas, estudo de caso, pesquisa descritiva e documental. Baseado nas informações coletadas na entidade e o estudo da teoria, foi possível formar uma proposta do preço de venda a partir da correta identificação dos custos e despesas incorridos no período e do método de custeio variável, formando o *mark-up* que foi aplicado ao custo de aquisição. Com esses resultados, analisou-se a relação custo/volume/lucro para auxiliar os gestores na tomada de decisões. Os resultados obtidos no estudo constatou que a entidade apresenta preços de venda muito próximos aos encontrados na proposta apresentada. Conclui-se que método de formação do preço de venda misto é mais adequado para a entidade se tornar mais competitiva no mercado.

**Palavras-chave:** Contabilidade de Custos. Custeio Variável. Comércio. *Mark-up*.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1– Comportamento dos custos .....	20
Figura 2 – Custos intermediários.....	21
Quadro 1- Terminologias de custos .....	16
Quadro 2 – Exemplo do DR Variável .....	26
Quadro 3 – Fórmula da Margem de Contribuição .....	28
Quadro 4 – Fórmula do Ponto de Equilíbrio Contábil .....	29
Quadro 5 – Fórmula do Ponto de Equilíbrio Econômico .....	30
Quadro 6 – Fórmula do Ponto de Equilíbrio Financeiro .....	30
Quadro 7 – Fórmula do Ponto de Equilíbrio para Mix de produtos.....	31
Quadro 8 – Fórmula da Margem de Segurança .....	32
Quadro 9 – Fórmula do <i>Mark-up</i> Divisor .....	34
Quadro 10 – Formula do <i>Mark-up</i> Multiplicador .....	34
Quadro 11 – Cálculo do Custo de Aquisição de Mercadorias .....	37
Quadro 12 – Mercadorias comercializadas .....	41
Quadro 13 – Classificação dos Gastos da Entidade .....	43
Quadro 14 – Índice do <i>mark-up</i> divisor .....	49
Quadro 15 – Preço de Venda.....	49
Quadro 16 – Ponto de equilíbrio contábil em reais.....	52
Quadro 17 – Ponto de equilíbrio contábil em quantidade.....	52
Quadro 18 – Margem de Segurança .....	55

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Percentual de participação nas vendas.....	42
Tabela 2 – Custo de Aquisição.....	44
Tabela 3 – Depreciação .....	46
Tabela 4 – Despesas Fixas .....	47
Tabela 5 – Índices que compõe o <i>mark-up</i> .....	48
Tabela 6 – Formação preço de venda itens selecionados .....	50
Tabela 7 – Comparativo dos Preços de Venda .....	50
Tabela 8 – Margem de contribuição dos itens selecionados.....	51
Tabela 9 – Ponto de equilíbrio dos itens selecionados .....	53
Tabela 10 – Demonstrativo de Resultado .....	54



## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Activity-Based Costing
AMESC	Associação dos Municípios do Extremo Sul Catarinense
AMREC	Associação dos Municípios da Região Carbonífera
CDFT	Custos e Despesas Fixos Totais
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CPP	Contribuição Previdenciária Patronal
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CVL	Custo, Volume e Lucro
DRE	Demonstrativo de Resultados do Exercício
DVVs	Despesas Variáveis de Venda
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPTU	Imposto sobre Território Urbano
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
Kg	Kilogramas
Ltda	Limitada
MC	Margem de Contribuição
MCT	Margem de Contribuição Total
MS	Margem de Segurança
PE mix	Ponto de Equilíbrio para Mix de mercadorias
PEC	Ponto de Equilíbrio Contábil
PEF	Ponto de Equilíbrio Financeiro
PEF	Ponto de Equilíbrio Financeiro
PEq	Ponto de Equilíbrio em Quantidade
PIS	Programa de Integração Social
QVT	Quantidade Vendida Total
SC	Santa Catarina
UNESC	Universidade do Extremo Sul Catarinense
VP	Venda do Período

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA.....	11
1.2 OBJETIVOS .....	12
<b>1.2.1 Objetivo Geral</b> .....	<b>12</b>
<b>1.2.2 Objetivos Específicos</b> .....	<b>12</b>
1.3 JUSTIFICATIVA .....	12
1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO .....	13
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>15</b>
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	15
<b>2.1.1 Terminologias</b> .....	<b>16</b>
<b>2.1.2 Classificação dos Custos</b> .....	<b>17</b>
2.1.2.1 Custos diretos e indiretos .....	18
2.1.2.2 Custos fixos e variáveis .....	19
2.1.2.3 Custos semifixos e semivariáveis .....	21
2.1.2.4 Despesas fixas e variáveis .....	22
2.2 MÉTODOS DE CUSTEIO .....	23
2.3 ANÁLISE CUSTO/ VOLUME/ LUCRO (CVL).....	27
<b>2.3.1 Margem de contribuição</b> .....	<b>27</b>
<b>2.3.2 Ponto de equilíbrio</b> .....	<b>29</b>
<b>2.3.3 Margem de segurança</b> .....	<b>31</b>
2.4 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA .....	32
<b>2.4.1 Formação do preço de venda em empresas comerciais</b> .....	<b>35</b>
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	<b>38</b>
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	38
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS.....	39
<b>4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS</b> .....	<b>40</b>
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA .....	40
4.2 MERCADORIAS COMERCIALIZADAS.....	41
4.3 IDENTIFICAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DOS GASTOS .....	43
<b>4.3.1 Custo de Aquisição das Mercadorias</b> .....	<b>44</b>
<b>4.3.2 Despesas Variáveis</b> .....	<b>45</b>

<b>4.3.3 Despesas Fixas .....</b>	<b>45</b>
<b>4.4 PREÇO DE VENDA .....</b>	<b>48</b>
<b>4.5 ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO .....</b>	<b>50</b>
<b>4.5.1 Margem de contribuição .....</b>	<b>51</b>
<b>4.5.2 Ponto de equilíbrio .....</b>	<b>52</b>
<b>4.5.3 Demonstrativo de Resultado .....</b>	<b>53</b>
<b>4.5.4 Margem de Segurança .....</b>	<b>54</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>56</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>58</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo aborda-se o tema, problema proposto e questão de pesquisa que enfatiza a formação do preço de venda em estabelecimentos comerciais. Em seguida, apresenta-se o objetivo geral, os objetivos específicos e a justificativa, evidenciando a importância do assunto no contexto empresarial, acadêmico e social. Por fim, expõe-se a estrutura do estudo.

### 1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

De modo geral, as empresas comerciais ainda não possuem amplo conhecimento sobre o impacto dos custos e despesas do negócio na formação do preço de venda de seus produtos. Além disso, Wernke (2011) afirma que o comércio no país representa uma parte significativa da geração de empregos e renda, porém, não é encontrada muita literatura diretamente relacionada aos custos no comércio.

No entanto, definir o preço a ser praticado é uma etapa muito importante para as empresas comerciais. Assim, é necessário que as entidades tenham conhecimento sobre seus custos, despesas, margem de contribuição, ponto de equilíbrio e outras informações proporcionadas pela contabilidade de custos sobre a comercialização das mercadorias, visando satisfazer as necessidades do cliente, obtendo competitividade e garantindo a manutenção da entidade no mercado.

A empresa objeto de estudo localiza-se em Criciúma/SC e comercializa alimentos frios para o preparo de lanches tais como: hambúrgueres, pizzas e outros. A maior parte dos seus clientes são lanchonetes do município e região que produzem lanches rápidos, sendo que a oferta dessas mercadorias segue as especificações dos clientes que buscam.

A organização é familiar e a gestão é realizada pelo proprietário, que não tem formação específica para gerenciar uma empresa, mas com o tempo aprendeu o domínio do empreendimento. Há muitos concorrentes nesse setor de atuação, que também estão dispostos a ofertar itens desse gênero que satisfaçam o cliente. Por isso, é preciso profissionalizar a gestão desse empreendimento, de forma a torná-lo competitivo e sustentável.

Diante do exposto, tem-se a seguinte questão problema: Como formar o preço de venda das mercadorias fornecidas por uma empresa comercial atacadista de alimentos frios situada no município de Criciúma/SC?

## 1.2 OBJETIVOS

Com o intuito de responder ao problema em questão, o presente estudo é composto pelo objetivo geral e específicos, que são expostos nos tópicos a seguir.

### 1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral do presente estudo consiste em apresentar uma proposta de formação do preço de venda para uma empresa que comercializa por atacado alimentos frios situada no município de Criciúma/SC.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Para alcançar o objetivo geral, foram elencados alguns objetivos específicos:

- apresentar os principais mercadorias comercializadas;
- identificar e classificar os gastos da empresa em custos e despesas em fixo e variável;
- propor a formação de preço de venda com base no mark-up para a entidade pesquisada; e
- analisar a relação custo, volume e lucro.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

O tema abordado tem relevância por ser um assunto desenvolvido nos mais diversos setores econômicos, sendo que, atualmente a concorrência está cada vez mais acirrada, o que requer dos gestores o uso de ferramentas eficientes que o auxiliem na condução dos negócios.

A contabilidade de custos surge como um instrumento que fornece informações primordiais, principalmente, para a formação do preço de venda, sendo este um fator determinante para o desempenho da entidade. Além disso, pode se tornar um diferencial para desenvolver vantagem em relação aos concorrentes e, conseqüentemente, gerar melhores resultados.

Nota-se que a pesquisa tem relevância teórica e prática para a comunidade acadêmica, pois, contribui por meio do levantamento bibliográfico, reunindo conceitos sobre a contabilidade de custos, com destaque para a formação de preço de venda e análise custo/volume/lucro.

O trabalho é viável por ser um tema muito abordado durante o curso de Ciências Contábeis da UNESC, no qual o estudo da contabilidade é direcionado para a gestão de empresas, e também por ter uma gama extensa de literaturas relacionadas à temática custos. Pesquisas relacionadas à gestão de custos para empreendimentos comerciais são escassas, principalmente, para empresas de pequeno e médio porte. Dessa forma, a realização desse estudo se justifica, uma vez que expõe uma proposta de formação de preço de venda que poderá ser adaptada à esse tipo de empreendimento.

A pesquisa é relevante na prática, uma vez que pode contribuir para gestão da empresa em questão, a qual ainda executa métodos empíricos baseados nos conhecimentos do proprietário. Além disso, gera informações relevantes como identificação dos produtos que tem maior participação no mercado e retorno para a entidade, ponto de equilíbrio e lucrativa para os sócios.

#### 1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO

O trabalho está estruturado de acordo com os seguintes capítulos: introdução, fundamentação teórica, procedimentos metodológicos, análises e discussão dos resultados, e considerações finais.

Na revisão de estudos teóricos e serão apresentados os conceitos e terminologias de custos, análise custo, volume e lucro focando na gestão dos gastos na comercialização.

Após esta fase são propostos os procedimentos metodológicos com o método, abordagem, estratégia e técnicas de pesquisa. Logo em seguida serão

discutidos os resultados. Ao final, são expostos as conclusões, limitações do trabalho e sugestões para pesquisas futuras.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo tem por finalidade apresentar os conceitos sobre o tema proposto. Primeiramente, evidenciam-se aspectos relacionados a Contabilidade de Custos, tais como, terminologias e classificação dos custos. Em seguida, são abordados os instrumentos de custos empregados gerencialmente. Por último, são descritos os métodos de formação de preço de venda para empresas do ramo comercial.

### 2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos surgiu com o desenvolvimento da contabilidade financeira, sendo desenvolvida para atender a necessidade de mensuração dos estoques e do resultado das empresas industriais. No entanto, somente tempos depois a contabilidade de custos foi vista como uma ferramenta eficiente no auxílio da mensuração do desempenho da empresa (MARTINS, 2010).

Para Bruni e Famá (2004, p.24), “anteriormente à Revolução Industrial, a contabilidade de custos praticamente não existia, já que as operações resumiam-se basicamente em comercialização de mercadorias”. Nessa época, os estoques eram registrados e avaliados por seu custo de aquisição.

Bruni e Famá (2004) definem a Contabilidade de Custos como o processo ordenado, no qual são usados os princípios da contabilidade financeira para registrar os custos de operação de um negócio, coletando os dados financeiros e contábeis para se estabelecer os custos de produção. Desse modo, suas finalidades são:

- a) Determinação de lucro: empregando dados originários dos registros convencionais contábeis, ou processando-os de maneira diferente, tornando-os mais úteis à administração;
- b) Controle das operações: e demais recursos produtivos, como os estoques, com a manutenção de padrões e orçamentos, comparações entre previsto e realizado;
- c) Tomada de decisões: o que envolve produção (o que, quanto, como e quando fabricar), formações de preços, escolha entre fabricação própria ou terceirizada (BRUNI; FAMÁ, 2004, p. 25).

Neste sentido, Martins (2010, p. 23) observa que “a contabilidade de custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerenciais”.



Sendo assim, em qualquer tipo de atividade empresarial, em que se objetiva o lucro, a gestão de custos torna-se essencial para manutenção da entidade no mercado, visto que é responsável em apurar o valor dos estoques e do resultado, bem como pelo controle de informações para o processo de decisão.

### 2.1.1 Terminologias

Os conceitos e terminologias utilizados em contabilidade de custos são a base para uma eficiente gestão de custos. De acordo com Oliveira e Perez Junior (2005, p. 28), “as áreas administrativas, contábeis, econômicas, financeiras e de custos das organizações possuem terminologias próprias que, entretanto, muitas vezes são utilizadas de forma equivocada”.

Para Wernke (2004), as diferentes interpretações encontradas na literatura podem conduzir a diversos entendimentos acerca da aplicação das terminologias de custos. Desta forma, para controlar adequadamente os gastos incorridos nas organizações, estes devem ser corretamente classificados em: gasto, custo, despesa, desembolso, investimento, perda e desperdício. No Quadro 1 são apresentados os termos utilizados na Contabilidade de Custos e sua descrição, do ponto de vista de diferentes autores.

Quadro 1- Terminologias de custos

TERMO	DESCRIÇÃO	AUTOR
Gasto	Consistem no sacrifício financeiro que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer. [...] Alguns gastos podem ser temporariamente classificados como investimentos e, à medida que forem consumidos, receberão a classificação de custos ou despesas.	Bruni e Famá (2004, p. 25).
	A compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade [...] representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).	Martins (2010, p. 24).
Custo	Representam os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços.	Bruni e Famá (2004, p. 25)
	No caso de uma loja, como Custos devem ser classificados apenas os valores diretamente ligados ao custo de aquisição da mercadoria a ser revendida.	Wernke (2011, p. 27)

continua

conclusão

Despesa	Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção de receitas.	Martins (2010, p. 25)
	Abrange o valor despendido voluntariamente com bens ou serviços utilizados para obter receitas, seja de forma direta ou indireta.	Wernke (2011, p. 28)
Desembolso	É o pagamento do bem ou serviço, independentemente de quando o produto ou serviço foi ou será consumido.	Bruni e Famá (2004, p. 26)
	Representa o ato de pagar uma dívida relacionada com a aquisição de algum bem ou serviço.	Wernke (2011, p. 29)
Investimento	Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos.	Bruni e Famá (2004, p. 25)
	Gasto registrável como Ativo no Balanço Patrimonial da empresa, com expectativa de benefício futuro.	Wernke (2011, p. 29)
Perda	Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária.	Martins (2010, p. 26)
	Abrange as ocorrências fortuitas, ocasionais, indesejadas ou involuntárias no ambiente das operações de uma empresa.	Wernke (2011, p. 29)
Desperdício	Atividades que não agregam valor e que resultam em gastos de tempo, dinheiro, recursos sem lucro, além de adicionarem custos desnecessários aos produtos.	Wernke (2004, p. 12)

Fonte: Elaborado pelo autor (2016)

A correta aplicação destas terminologias nas empresas influencia diretamente na gestão de custos, evitando distorções no controle dos gastos, formação de preço de venda, tomada de decisão dos gestores, entre outros aspectos.

### 2.1.2 Classificação dos Custos

Para Megliorini (2001) existe duas classificações básicas, que determinam o custo de cada produto fabricado, que são:

- a) em relação aos produtos fabricados, em custos diretos ou indiretos;
- b) no que se refere ao seu comportamento em diferentes níveis de produção, subdividindo-se em custos fixos ou variáveis.

### 2.1.2.1 Custos diretos e indiretos

Para Martins (2010), classificam-se como custos diretos os gastos que tenham relação direta com o produto. Os custos indiretos são todos os outros gastos que não conseguem apresentar objetivamente uma mensuração direta com o produto, ou seja, fazem parte dos gastos da empresa, mas não são apropriados diretamente ao produto.

Bruni e Famá (2004) definem que os gastos diretos devem ser incluídos totalmente no cálculo do custo do produto, e os gastos indiretos são alocados por meio de critérios de rateio.

Wernke (2004, p. 13) afirma que,

Custos diretos são os gastos facilmente apropriáveis às unidades produzidas, ou seja, são aqueles que podem ser identificados como pertencentes a este ou àquele produtos. Por sua natureza, características próprias e objetividade de identificação no produto são imputados por medições objetivas ou por controle individuais como a ficha técnica do produto, sem a necessidade de rateios. Correspondem aos gastos específicos do produto ou serviço, ou seja, não sendo produzida a unidade ou executando o serviço, esses gastos não ocorrem. [...]

Custos indiretos são os gastos que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento ou atividade operacional, e caso sejam atribuídos aos produtos, serviços ou departamentos, serão mediante critérios de rateio.

Verifica-se que os custos diretos são gastos apropriados diretamente ao produto. De acordo com Martins (2010), sempre que necessário a utilização de qualquer fator de rateio para apropriação, ou então quando há utilização de estimativas e não a medição direta, fica o custo classificado como indireto.

Para Martins (2010), os custos diretos são alocados aos produtos por meio de uma unidade de consumo, como quilogramas de material consumido, embalagem utilizada, horas de mão de obra, entre outros. Os exemplos mais comuns desse tipo de custo são matéria-prima, embalagem, mão de obra direta. Os custos que não oferecem condição de uma medida objetiva de alocação necessitam de rateio, como por exemplo, o aluguel da fábrica, salário dos supervisores, manutenção das máquinas, e são classificados como indiretos.

### 2.1.2.2 Custos fixos e variáveis

Além de diretos e indiretos, os custos também podem ser classificados como fixos e variáveis. Bruni e Famá (2004, p. 32) classificam como custos fixos aqueles que,

em determinado período de tempo e em certa capacidade instalada, não variam, qualquer que seja o volume de atividade da empresa existem mesmo que não haja produção. [...] é importante destacar que a natureza de custos fixos ou variáveis está associada aos volumes produzidos e não ao tempo.

Martins (2010) subclassifica os custos fixos em repetitivos e não repetitivos em valor, isto é, custos que se repetem em vários períodos seguintes como: depreciação, salário dos supervisores da fábrica, aluguel da fábrica; e os custos que são diferentes em cada período, como a manutenção, a energia elétrica da fábrica. Sendo assim, sempre serão custos fixos, apesar de seus valores sofrerem modificação de um período para o outro, pois o montante em cada período independe do volume de produção.

Bruni e Famá (2003, p. 32) citam que “os custos fixos possuem uma característica interessante: são variáveis quando calculados unitariamente em função das economias de escala”. Assim, quanto maior o volume de produção, menor será o custo fixo unitário alocado ao produto.

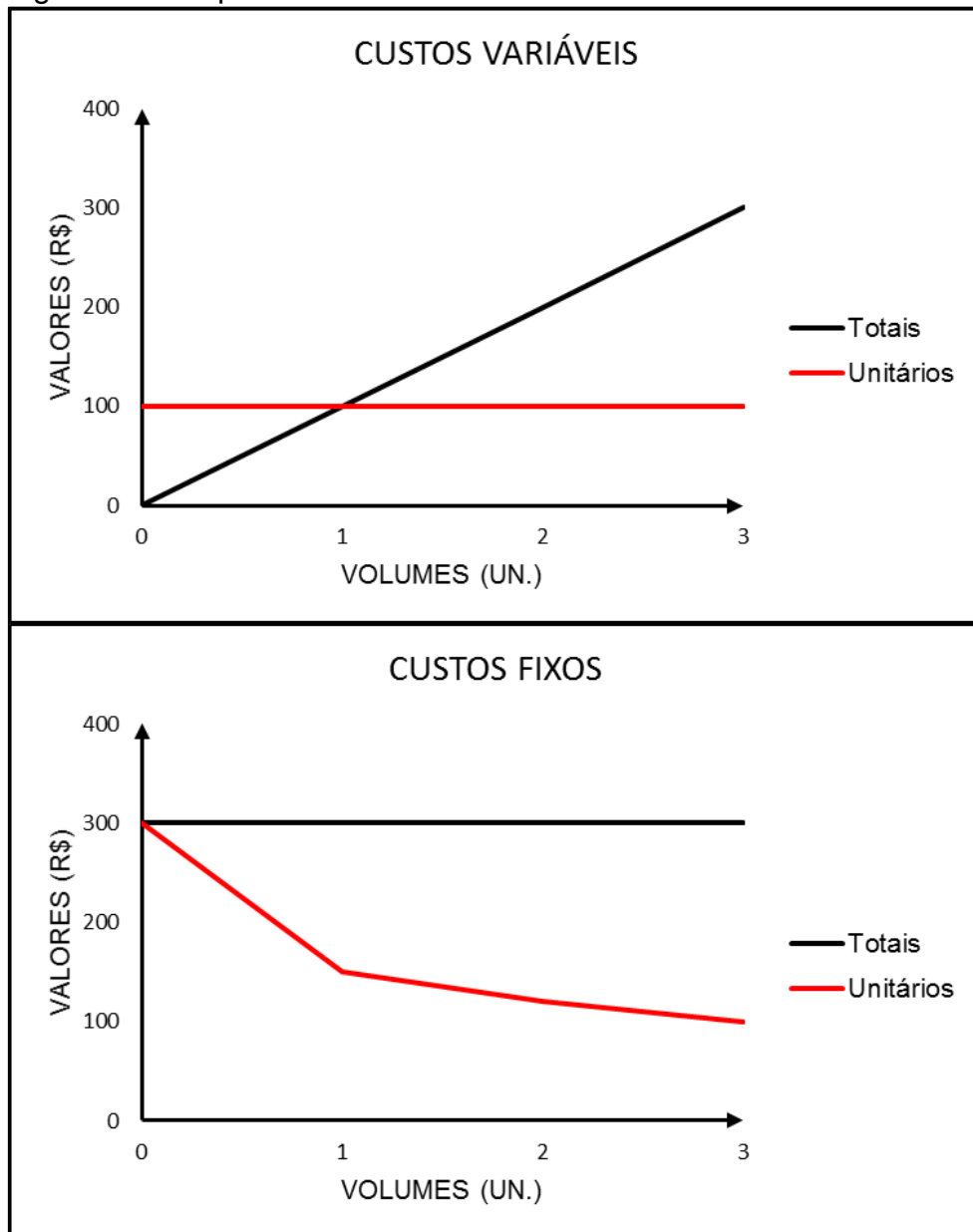
Os valores que correspondem diretamente ao volume produzido são chamados de custos variáveis, por ter exatamente essa característica de variar conforme a necessidade de produção (MARTINS, 2010).

Bruni e Famá (2003, p. 32) definem acerca dos custos variáveis que,

seu valor total altera-se diretamente em função das atividades da empresa. Quanto maior a produção, maiores serão os custos variáveis. Exemplos óbvios de custos variáveis podem ser expressos por meio dos gastos com matérias-primas e embalagens. Quanto maior a produção, maior o consumo de ambos. Assim como os custos fixos, os custos variáveis possuem uma interessante característica: são genericamente tratados como fixos em sua forma unitária.

Na Figura 1 são evidenciados o comportamento dos custos fixos e variáveis em sua forma total e unitária.

Figura 1– Comportamento dos custos



Fonte: Adaptado de Santos (2011)

Nota-se que em uma análise total os custos variáveis se oscilam em função da quantidade produzida e os custos fixos permanecem constantes. Enquanto que, em uma análise unitária os custos variáveis se mantêm fixos e os custos fixos se modificam conforme o volume de produção, diminuindo com o aumento da quantidade de itens fabricados.

Martins (2010) exemplifica os custos fixos e variáveis da seguinte forma: a utilização de materiais diretos depende diretamente do volume de produção, sendo que quanto maior a quantidade produzida, maior será seu consumo. Dentro, portanto, de uma unidade de tempo (mês, por exemplo), o valor do custo com tais materiais

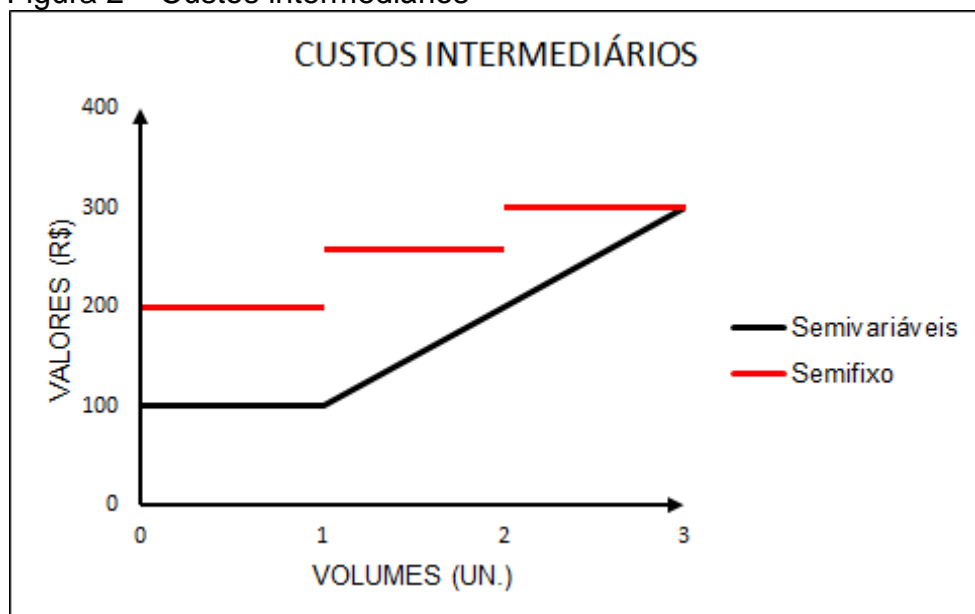
varia de acordo com o volume de produção; logo, materiais diretos são custos variáveis. Por outro lado, o valor do aluguel da fábrica, que geralmente é contratado por mês, independe de aumentos ou diminuição no volume elaborado de produtos naquele mês. Por isso, o aluguel, geralmente, é um custo fixo.

No caso do comércio, são conceituados por Wernke (2011) como custo variável no comércio os gastos proporcionalmente vinculados com a oscilação das vendas de mercadoria em um período. Desta forma, quanto maior o volume de vendas, maior o custo variável total. A classificação de custo fixo normalmente não é utilizada, pois os gastos fixos são considerados como despesas (WERNKE, 2011).

### 2.1.2.3 Custos semifixos e semivariáveis

Além da classificação entre custos fixos e variáveis, há classificações intermediárias que podem ser aplicadas aos gastos. Essas classificações dependem de seu comportamento, podendo ser denominados semifixos ou semivariáveis. Conforme Wernke (2001, p. 15), os custos semifixos “permanecem constantes dentro de um certo intervalo, alterando-se em degraus até atingir um novo patamar de atividade”. Os custos semivariáveis, são aqueles que variam em função do volume de produção ou de venda, mas não exatamente nas mesmas proporções. A Figura 2 representa o comportamento dos custos intermediários.

Figura 2 – Custos intermediários



Fonte: Adaptado de Santos (2011)

Bruni (2008, p. 79) exemplifica o comportamento destes custos da seguinte forma,

Semifixos: correspondem a custos que são fixos em determinado patamar, passando a ser variáveis quando este patamar for excedido. Exemplo: um custo fixo, representado pela conta mensal do abastecimento de água. Quando o consumo é inferior a um patamar definido pela empresa fornecedora do serviço, a conta é faturada de acordo com o patamar (exemplo, 10m<sup>3</sup>). Quando o consumo exceder o valor do patamar, o valor cobrado torna-se variável de acordo com o consumo;

Semivariáveis: correspondem a custos variáveis que não acompanham linearmente a variação da produção, mas aos saltos, mantendo-se fixos dentro de certos limites. Exemplos de custos semivariáveis podem ser apresentados através dos gastos com contratação e pagamento de supervisores ou referentes a aluguel de maquinas copiadoras. Dentro de certos limites, como o número de funcionários sob supervisão ou quantidade de cópias realizadas, os gastos são fixos. Porém, quando o patamar é excedido, os gastos variam, assumindo um novo patamar.

Devido ao entendimento de que atualmente muitos gastos podem ser constituídos de uma mescla de gastos fixos e gastos variáveis, essa categoria de gastos revela um comportamento que se caracteriza por variação não diretamente proporcional ao nível de produção da empresa. A separação dos elementos fixos e variáveis dos gastos é de grande importância, notadamente quando se trata da elaboração de orçamentos variáveis ou quando se procede à análise do ponto de equilíbrio (BONFIM ; PASSARELI, 2006).

#### 2.1.2.4 Despesas fixas e variáveis

As despesas, de acordo com Bruni (2008, p. 47), estão associadas a “gastos administrativos e/ou com vendas [...]. Possuem natureza não fabril, integrando a Demonstração do Resultado do Período em que incorrem. Diz-se que as despesas estão associadas ao momento de seu consumo ou ocorrência.”

Da mesma forma que os custos, as despesas também podem ser classificadas como fixas e variáveis, contudo relacionados ao volume de vendas.

Segundo Bruni e Famá (2003, p. 33):

Despesas fixas: não variam em função do volume de vendas. Exemplo: aluguel e seguro das lojas;

Despesas variáveis: variam de acordo com as vendas. Exemplo: comissões de vendedores, gastos com fretes.

O foco das despesas variáveis está relacionada com o volume vendido e não com a identificação da despesa no produto, mercadoria ou serviço, constituindo assim, valores que se modificam em relação direta com o volume vendido. As despesas fixas têm por característica se manterem inalteradas face ao volume de atividade, dentro de certos limites de capacidade, ou seja, não se modificam em razão do crescimento ou da retração do volume dos negócios dentro desses limites. Exemplos: depreciação, manutenção, folha de pagamento da administração. As despesas fixas, numa apreciação unitária, costumam variar inversamente em razão do volume, sendo que quanto maior o montante físico, menor é a parcela da despesa fixa em relação a unidade, e vice-versa (BERTÓ; BEULKE, 2014).

## 2.2 MÉTODOS DE CUSTEIO

São elencados como os principais métodos de custeio atualmente o Custeio por Absorção, o Custeio Baseado em Atividades (ABC) e o Custeio Variável ou Direto.

O método de custeio por Absorção, conforme Martins (2010), considera todos os custos envolvidos na produção como custos a serem apropriados ao produto acabado no final do processo.

Crepaldi (2004) salienta que nesse método os custos de produção são apropriados diretamente ou indiretamente ao produto, e gastos não pertencentes ao processo produtivo são excluídos. Sendo que os custos indiretos são distribuídos conforme critério de rateio para todos os produtos ou serviços.

Este é o método mais tradicional de custeio, que de acordo com Wernke (2004, p. 20) “é empregado quando se deseja atribuir um valor de custos ao produto, atribuindo-lhe também uma parte dos custos indiretos.” Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos, seja de forma direta ou de forma indireta mediante critérios de rateios.

O custeio por absorção é o método permitido pela legislação brasileira, por isso é o mais utilizado para finalidades contábeis, mas que em termos gerenciais costuma receber críticas, porque neste método, em um primeiro momento, os custos fixos são ativados como custos dos estoques e só transformados em despesas no ato da venda. Sendo assim, a contabilização dos estoques é realizada considerando



todos os custos de fabricação, tanto fixos quanto variáveis. Esta situação, gerencialmente, pode causar distorções na apuração do resultado real da empresa, influenciando negativamente na tomada de decisão dos gestores. Por exemplo, estocando os custos fixos juntamente com os variáveis, o lucro da empresa aumenta a curto prazo, o que pode ocasionar o aumento da programação de produção sem haver proporcional demanda (WERNKE, 2004).

Martins (2010, p.37) afirma que é o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade, como por exemplo, o princípio da competência, pois consiste “na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”. Assim, os custos fixos e variáveis são registrados no demonstrativo de resultado conforme a quantidade vendida.

No Brasil, o Custeio por Absorção está contemplado no Pronunciamento Técnico CPC 16, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que trata da valoração de estoques, nos itens 12 a 14.

Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão de obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão-de-obra indireta (CPC 16, item 12).

O custeio por Absorção não é um princípio contábil propriamente dito, mas uma metodologia decorrente deles, nascida com a própria Contabilidade de Custos. Logo, é adotado pela Contabilidade Financeira; portanto, válido tanto para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados como também, na maioria dos Países, para Balanço e Lucros Fiscais (MARTINS, 2010).

O Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (Activity-Based Costing), é um método de custeio que “procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos” (MARTINS, 2010 p. 87).

O Custeio por Atividade, baseia-se no conceito de que os produtos não consomem recursos e sim atividades. O sistema ABC tem o propósito de distribuir os

custos pelas atividades englobadas em seu processo industrial ou comercial, não mais apropriar os custos indiretos por rateios tradicionais (SANTOS, 2011).

Para Santos, Schimidt e Pinheiro (2006), o custeio por atividade apresenta uma apropriação mais direta, os custos e despesas indiretos são vinculados aos produtos por meio de bases que não são relacionadas com o volume dos fatores de produção.

Segundo Oliveira e Perez Junior (2005) este método de custeio surgiu como instrumento da análise estratégica de custos, relacionados com as atividades que mais consomem recursos de uma empresa.

Os sistemas de custeio baseado nas atividades ofertam informações de custos mais precisas sobre atividades e processos de negócios e sobre produtos, serviços e clientes servidos por esses fatores. O ABC focaliza as atividades organizacionais como elementos-chaves para análise do comportamento do custo. Os geradores de custo da atividade, fornecidos por vários sistemas de informações da empresa, associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes que geram a demanda para as atividades organizacionais (ou se beneficiam delas). (KAPLAN; COOPER, 1998 apud WERNKER, 2004, p. 22)

Os sistemas de custeio baseado em atividades fundamentam-se na ideia que direcionadores de custos é que vinculam, diretamente, as atividades executadas aos produtos fabricados. Então, os custos das atividades são atribuídos aos produtos, na proporção do consumo que os produtos exerceram, em média, sobre as atividades (WERNKER, 2004).

Bruni e Famá (2004) definem que o método ABC associa de forma mais precisa o uso de recursos com o custo do produto, possibilitando a identificação quando a relação não ocorre de maneira proporcional ao volume de produção, já que depende das diferenças de uso ou consumo dos recursos acumulados pelas atividades.

Schier (2004, p.46) identifica as etapas do Custeio Baseado em Atividade conforme segue:

1. efetuar o mapeamento dos principais processos existentes na organização;
2. identificar as principais atividades existentes em cada processo;
3. levantar os custos e os recursos associados a cada atividade;
4. identificar as atividades que não agregam valor ao produto;
5. avaliar a influência das atividades secundárias no produto final, ou seja, determinar se pode ser eliminadas ou pelo menos reduzidas;
6. identificar os direcionadores de custos, que são os parâmetros para a adequada apropriação.

Desta forma, a aplicação do custeio baseado em atividades consiste basicamente em identificar e alocar os custos por atividades, identificar também os direcionadores de custos; após a realização das etapas citadas, os custos são apropriados aos produtos e serviços de acordo do consumo das atividades.

O método de custeio variável, segundo Perez Jr e Oliveira (2005), também conhecido como método de custeio direto, compreende apenas os custos variáveis de produção, incorridos para a apropriação dos produtos acabados. Nesta técnica de custeio os custos fixos são considerados como despesas do período.

Os custos fixos não devem ser alocados aos produtos, pois o custeio variável entende que estes independem da produção ou do tipo de produto que está sendo produzido (MEGLIORINI, 2001).

Nesse sentido, Crepaldi (2004) afirma que deve haver uma rigorosa separação entre gastos variáveis e gastos fixos para este método ter validade.

O Quadro 2 apresenta modelo de Demonstrativo de Resultado (DR) para o custeio variável.

Quadro 2 – Exemplo do DR Variável

<b>Mercadorias/Fatores</b>	<b>em \$</b>	<b>% Vendas</b>
<b>(+) Vendas</b>	<b>44.841,43</b>	<b>100%</b>
(-) Custo/ Despesas Variáveis	31.482,30	70,21%
<b>(=) Margem de Contribuição</b>	<b>13.359,13</b>	<b>29,79%</b>
(-) Gastos Fixos	2.917,50	6,51%
<b>(=) Lucro Operacional Líquido</b>	<b>10.441,63</b>	<b>23,29%</b>

Fonte: Adaptado de Wernke (2011)

Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 129) observam que há uma vantagem na aplicação deste método: a margem de contribuição, que é obtida a partir do preço de venda, subtraindo as despesas e os custos variáveis.

Crepaldi (2004) ressalta que este método de custeio não segue alguns princípios de contabilidade, como por exemplo, da competência que diz que as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem. Portanto, não é

utilizado para efeitos legais, mas tem sido de grande auxílio para fins gerenciais na tomada de decisões, isso porque permite realizar a análise custo, volume e lucro.

### 2.3 ANÁLISE CUSTO/ VOLUME/ LUCRO (CVL)

A análise de custo/volume/lucro é definida por Crepaldi (2004) pela ligação que o volume de vendas tem em relação aos custos e lucros.

Tal expressão, de acordo com Wernke (2004, p. 41) “abrange os conceitos de margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança, cujo conhecimento é de fundamental importância para os gestores de custos, em virtude do número de benefícios informativos que proporcionam”.

Para Wernke (2004), o preço de venda normalmente é de controle limitado, mas o custo e volume são mais controláveis. As decisões gerenciais requerem uma análise minuciosa do comportamento dos custos e dos lucros em função das expectativas do volume de vendas. A incerteza não está relacionada com custos e preços dos produtos, pois em curto prazo a maioria dos custos e preços dos produtos de uma empresa podem ser determinados, mas a incerteza principal ocorre com a quantidade que irá ser vendida. A análise de custo/volume/lucro aponta os efeitos das modificações nos volumes de vendas na lucratividade da organização.

#### 2.3.1 Margem de contribuição

Para Megliorini (2001), a margem de contribuição consiste na contribuição que cada produto traz após diminuir os custos e despesas variáveis do preço de venda para cobrir custos e despesas fixas e também gerar o lucro.

Wernke (2004) afirma que a margem de contribuição é o valor que sobra da venda de uma unidade, após a dedução dos gastos variáveis associados ao produto comercializado. O valor que sobrar vai contribuir para pagar os custos fixos da entidade e gerar lucro.

Segundo Martins (2010) a margem de contribuição unitária consiste no saldo da subtração dos custos variáveis unitários do preço de venda de cada produto. Este valor trata-se do resultado unitário que contribui para pagamento dos custos fixos, sendo este resultado multiplicado pela quantidade vendida e somado as outras para se obter uma margem de contribuição total.

A margem de contribuição pode ser calculada em valor e em percentual, conforme expõe-se no Quadro 3.

Quadro 3 – Fórmula da Margem de Contribuição

$\text{MC Unitária (\$)} = \text{Preço de Venda (\$)} - \text{Despesas e Custos Variáveis (\$)}$
$\text{MC Percentual (\%)} = \frac{\text{Margem de Contribuição Unitária (\$)}}{\text{Preço de Venda (\$)}}$

Fonte: Adaptada de Wernke (2004)

Observa-se que, a margem de contribuição representa o valor que cobrirá os custos e despesas fixas da empresa e proporcionará o lucro.

Para Megliorini (2001), o produto vendido somente trará lucro para a empresa quando sua margem de contribuição exceder os custos e despesas fixas do período.

Wernke (2004, p. 42) destaca que,

o estudo da margem de contribuição é elemento fundamental para decisões de curto prazo. Além disso, o estudo da margem de contribuição possibilita análises objetivando a redução dos custos, bem como políticas de incremento de quantidade de vendas e redução dos preços unitários de venda dos produtos ou mercadorias.

O conhecimento das margens de contribuições em valor e em percentual nos setores, linhas de produção/comercialização e de produtos/mercadorias, apresenta algumas vantagens.

Santos (2000), afirma que esse indicador:

- a) ajuda a administração a decidir que produtos merecem maior prioridade, ou ainda produtos que serão suportados pelos benefícios de vendas que possam trazer a outros produtos;
- b) é essencial para auxiliar os administradores na decisão a respeito de quais segmentos de comercialização devem ser ampliados, restringidos ou até abandonados;
- c) pode ser usada para avaliar alternativas quanto a reduções de preços, descontos especiais, campanhas publicitárias especiais e uso de prêmios para aumentar o volume de vendas;

d) a margem de contribuição auxilia os gerentes a entenderem a relação entre custos, volume, preços e lucros, fundamentando tecnicamente as decisões de venda.

Por outro lado, tem como limitação que o cálculo baseado nos preços de venda somente com dados da margem de contribuição pode resultar em valores que não cubram todos os custos necessários para manter as atividades a longo prazo. Sendo assim, é muito útil para tomada de decisões de curto prazo, mas pode levar o gestor a menosprezar a importância dos custos fixos (WERNKE, 2004).

### 2.3.2 Ponto de equilíbrio

Para Bruni (2008), o ponto de equilíbrio consiste no volume mínimo de venda, que viabiliza o pagamento de todos os gastos sem obter nenhum lucro para a empresa, ou seja, com resultado igual a zero.

Para Wernke (2004, p. 50), “em alguns casos é necessário fazer o estudo de ponto de equilíbrio em valor e em outras situações é recomendável a determinação do ponto de equilíbrio em unidades”. Este indicador pode ser classificado em três tipos: Ponto de Equilíbrio Contábil, Econômico e Financeiro.

Segundo Megliorini (2001, p. 154), “o Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC) acontece quando a margem de contribuição se torna capaz de pagar todos os custos e despesas fixas de um período”. No PEC não é levado em consideração o custo de oportunidade do capital investido e os juros de empréstimos tomados. Pode ser calculado em unidades e em valor, conforme a fórmula exposta no Quadro 4.

Quadro 4 – Fórmula do Ponto de Equilíbrio Contábil

$\text{PEC (unid.)} = \frac{\text{Despesas e Custos Fixos (\$)}}{\text{Margem de Contribuição Unitária (\$)}}$
$\text{PEC valor (\$)} = \frac{\text{Despesas e Custos Fixos (\$)}}{\text{Margem de Contribuição Unitária (\%)}}$

Fonte: Adaptado de Wernke (2011)

O Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE) além de conter os gastos fixos, deverá remunerar o capital próprio desejado pela empresa, sendo assim, o resultado econômico igual a zero (BRUNI, 2008).

Este índice traz a informação necessária para empresas que possuem lucro determinado como meta a atingir, por tanto junto, deve conter em sua forma de cálculo o valor do lucro desejado somado dos gastos fixos (WERNKE, 2004).

O Quadro 5 mostra as fórmulas de cálculo do PEE em unidades e em valor.

Quadro 5 – Fórmula do Ponto de Equilíbrio Econômico

$\text{PEE (unid.)} = \frac{\text{Despesas e Custos Fixos (\$)} + \text{Lucro Desejado (\$)}}{\text{Margem de Contribuição Unitária (\%)}}$
$\text{PEE (valor)} = \frac{\text{Despesas e Custos Fixos (\$)} + \text{Lucro Desejado (\$)}}{\text{Margem de Contribuição Unitária (\%)}}$

Fonte: Adaptado de Wernke (2011)

Além do ponto de equilíbrio contábil e econômico existe o Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF). Segundo Crepaldi (2004) o ponto de equilíbrio financeiro mostra a quantidade de produtos vendidos necessária para cumprir com os compromissos financeiros da empresa.

Meglierini (2001) sugere que nesse cálculo sejam considerados apenas gastos relacionados ao efetivo desembolso no período, não sendo considerados, portanto, a depreciação contida nos custos e despesas fixos.

O Quadro 6 evidencia as fórmulas de cálculo do PEF em unidades e em valor.

Quadro 6 – Fórmula do Ponto de Equilíbrio Financeiro

$\text{PEF (unid.)} = \frac{\text{Desp. e Custos Fixos (\$)} - \text{Depreciação (\$)} + \text{Dívidas do Período (\$)}}{\text{Margem de Contribuição Unitária (\%)}}$
$\text{PEF (valor)} = \frac{\text{Desp. e Custos Fixos (\$)} - \text{Depreciação (\$)} + \text{Dívidas do Período (\$)}}{\text{Margem de Contribuição Unitária (\%)}}$

Fonte: Adaptado de Wernke (2011)

Por último é apresentado o ponto de equilíbrio para múltiplos produtos, pois as formas apresentadas até o momento são aplicáveis apenas a um produto. Assim, há dificuldade nas empresas em aplicar o ponto de equilíbrio, pois possuem vários produtos comercializados. Essa situação pode ser resolvida com a fórmula do PE *Mix* (WERNKE, 2005).

O Quadro 7 apresenta a fórmula que deve ser empregada para o cálculo do ponto de equilíbrio Mix:

Quadro 7 – Fórmula do Ponto de Equilíbrio para Mix de produtos

$$PE \text{ mix (unid.)} = \frac{\text{Custos Fixos (\$)}}{\frac{\sum MCU_i \times X_i}{\sum X_i}}$$

Onde:  
 $\Sigma$  = somatório  
 MCU<sub>i</sub> = margem de contribuição unitária  
 X<sub>i</sub> = volume previsto de venda por produto

Fonte: Wernke (2004 p.54)

Observa-se que o ponto de equilíbrio é uma ferramenta que auxilia o gestor a evitar que a empresa trabalhe com prejuízo, ou ele pode determinar um valor mínimo de venda que a empresa deve imputar aos seus colaboradores para atingir metas de lucro.

### 2.3.3 Margem de segurança

Para Bruni (2008), a margem de segurança é definida como o grau de perda com vendas que a empresa pode suportar, sem chegar negativamente em seu ponto de equilíbrio. Pode-se apresentar essa equação em quantidade, unidades monetárias ou em percentual.

De acordo com Crepaldi (2004), a margem de segurança é a quantidade de produtos vendidos que ultrapassa as vendas necessárias para a empresa atingir o ponto de equilíbrio, expressando o quanto a entidade pode perder em vendas sem que a empresa incorra em prejuízo.

Nota-se que a margem de segurança ocorre após a ruptura do seu ponto de equilíbrio. Assim, todo o valor, unidade e percentual que exceder este último é



considerado como margem de segurança da entidade. As fórmulas para o cálculo são apresentados no Quadro 8.

Quadro 8 – Fórmula da Margem de Segurança

$MS \text{ (unid.)} = \text{Venda no Período (unid.)} - \text{Ponto de Equilíbrio (unid.)}$
$MS \text{ Valor (\$)} = \text{Venda no Período (\$)} - \text{Ponto de Equilíbrio (\$)}$
$MS \text{ Percentual (\%)} = \frac{\text{Margem de Segurança (\$)}}{\text{Vendas do Período (\$)}} \times 100$

Fonte: Adaptado de Wernke (2011)

Logo, a margem de segurança também é considerada um importante instrumento gerencial, pelo fato de representar o volume de faturamento que excede as vendas calculadas no ponto de equilíbrio. Exibindo o grau que a empresa suportaria de perda em vendas sem incorrer em prejuízo.

## 2.4 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Conforme Wernke (2001), a formação do preço de venda é um fator significativo para a empresa se manter competitiva no mercado. Atualmente a definição do preço de venda de um produto está cada vez mais associada ao preço do mercado, sendo pouco considerados os fatores internos. Contudo, a entidade deve estar ciente de qual é o seu preço mínimo, baseado em custos, para determinar o seu preço final.

Para Wernke (2011, p.45),

a adequada determinação dos preços de venda é questão fundamental à sobrevivência e crescimento das empresas, independentemente do porte ou área de atuação, tendo em vista a preferência cada vez maior pelo quesito "preço" como fator preponderante na decisão de compras dos clientes.

Martins (2010) observa que o conhecimento dos custos do produto é de grande importância para a empresa, porém apenas esta informação não é suficiente para formar o preço de venda. É necessário conhecer a demanda e sua elasticidade, conhecer o preço dos produtos da concorrência, preço de produtos substitutos, entre outros fatores.

Destaca-se que existem métodos para a formação do preço de venda que auxiliam nesta decisão, a saber: método baseado no custo, no concorrente, no mercado e misto.

O método baseado no custo da mercadoria, segundo Wernke (2004), é o mais comum na prática empresarial e consiste em adicionar uma margem fixa a um custo-base, geralmente conhecida pela expressão *mark-up*.

Para Martins (2010), uma forma de calcular o preço de venda é a partir do custo do bem ou serviço apurado conforme o custeio por absorção ou variável. A este agrega-se uma margem denominada *mark-up*, que deve servir para pagar os gastos não incluídos nos custos, os tributos e o lucro almejado pela empresa.

Segundo Bruni (2008), o *mark-up* é uma taxa de marcação que quando aplicado aos elementos que compõe o preço, tais como: custos, despesas, impostos e lucro, permite a obtenção do preço de venda.

Para Wernke (2005, p. 152), “a taxa de marcação, também conhecida como *Mark-up*, é um fator aplicado sobre o custo de compra de uma mercadoria (ou sobre o custo total unitário de um bem ou serviço) para formação do preço de venda respectivo”.

Bruni (2008) explica que para facilitar o processo de formação de preço, principalmente, o comércio utiliza da aplicação da definição de taxas de marcação. Existem duas formas denominadas de *mark-up* divisor e multiplicador as quais resultará no mesmo preço de venda.

Para obtenção do *mark-up* divisor, Wernke (2004) elenca as fases a serem observadas, conforme segue:

- a) listar todas as Despesas Variáveis de Venda (DVVs) em % sobre o preço de venda;
- b) somar as DVVs em % com o lucro desejado e gastos fixos também em percentual;
- c) dividir esse somatório em % por 100 (para achar o quociente da divisão);
- d) o quociente da divisão deve ser subtraído de “1”
- e) dividir o Custo de Compra pelo *mark-up* divisor.

Quadro 9 – Fórmula do *Mark-up* Divisor

$$\text{Mark-up Divisor} = 1 - \frac{(\% \text{DVVs} + \% \text{GF} + \% \text{Lucro})}{100} = 1 - \frac{25\%}{100} = 0,75$$

DVVs = Despesas Variáveis de Vendas

GF = Gastos Fixos

Fonte: Adptado de Wernke (2005)

Para calcular o *mark-up* multiplicador, adota-se o seguinte procedimento:

a) listar todas as Despesas Variáveis de Venda (DVVs) em % sobre o preço de venda;

b) somar todas as DVVs em % com o lucro desejado e gastos fixos também em percentual;

c) partindo de 100% e subtrair a soma das DVVs em % com o lucro desejado e gastos fixos também em percentual;

d) o *mark-up* multiplicador é obtido dividindo 100 pelo resultado da fase anterior (c).

e) o preço de venda é obtido multiplicando o custo unitário da mercadoria pelo *mark-up* multiplicador.

Quadro 10 – Formula do *Mark-up* Multiplicador

$$\text{Mark-up Multiplicador} = \frac{100}{(100 - \% \text{DVVs} + \text{GF} + \text{Lucro})} = \frac{100}{100 - 25\%} = 1,333..$$

DVVs = Despesas Variáveis de Vendas

GF = Gastos Fixos

Fonte: Wernke (2005, p. 154)

O segundo método é o baseado nas decisões das empresas concorrentes.

Wernke (2004) afirma que este, por sua vez, pode ser desdobrado em:

a) método do preço corrente, no caso de produtos vendidos a preços semelhantes por todos os concorrentes;

- b) método de imitação de preços, no caso do preço adotado ser o mesmo de um concorrente específico;
- c) método de preços agressivos, em que um grupo de empresas concorrentes estabelece a tendência a uma redução drástica de preços até serem atingidos, em certos casos, níveis economicamente injustificáveis, abaixo do custo das mercadorias;
- d) método de preços promocionais, que caracteriza a situação em que as empresas oferecem certas mercadorias a preços atrativos, com intuito de trazer o público ao local e compensar com a venda de outros produtos.

Para Bomfim e Passarelli deve-se tomar cuidado com alguns aspectos fundamentais na estratégia de formar o preço em relação aos concorrentes. As entidades devem atentar-se a parcela do mercado que pertencem, assim podem escolher em adotar uma estratégia mais ou menos agressiva.

Por tanto, “a pura e simples adoção de preço igual ou inferior ao da concorrência, sem o apoio de pesquisas de marketing ou de uma estratégia específica, pode comprometer a lucratividade” (WERNKE, 2004, p. 128).

O terceiro método é baseado nas características do mercado, na qual exige amplo conhecimento do meio de atuação da empresa. Com isso Bomfim e Passarelli (2006) expressam que será possível a entidade segregar a venda de um produto com preço diferenciado em função de fatores como, distribuição geográfica de renda nacional e seus efeitos sobre o poder aquisitivo e também o padrão de vida do consumidor.

O conhecimento do mercado permite ao administrador decidir o preço de venda com base no público-alvo. Se vender seu produto a preços mais altos, atrai classes economicamente mais altas, e ao contrário, se vender seu produto a preços populares, atinge a população menos favorecida (WERNKE, 2004).

O quarto método é o misto, que deve observar a combinação de fatores como custos envolvidos, decisões da concorrência e características do mercado.

#### **2.4.1 Formação do preço de venda em empresas comerciais**

Para Bomfim e Passarelli (2004) existe uma distinção entre comércio e a indústria, sendo que a atividade comercial caracteriza-se como a compra e venda de

mercadorias com o objetivo de lucrar sem modificar ou aumentar a utilidade do objeto comercializado, fazendo assim a aproximação da mercadoria produzida pela indústria para o consumidor final no caso do varejo ou para empresas que utilizam como matéria-prima no caso do atacado.

Iudícibus e Marion (2004, p. 27) observam que, "a atividade comercial é das mais importantes, pois permite colocar à disposição dos consumidores, em mercados física e economicamente delimitados, grande variedade de bens e serviços necessários à satisfação das necessidades humanas". As entidades comerciais classificam-se em duas formas: comércio atacadista, que tem por característica vender as mercadorias a outras empresas que vão utiliza-la como matéria prima ou suprimentos; e comércio varejista, que tem o consumidor final do bem ou serviço como cliente, podendo também a entidade ter as duas características.

Bomfim e Passarelli (2004 p. 130) alegam que na atividade comercial o preço de aquisição do produto "influi direta e poderosamente no preço de venda, constituído [...] do custo total da mercadoria, apenas acrescido pelos valores provenientes das despesas diretamente relacionadas com a atividade comercial e pelo *mark-up*".

Desta forma, a precificação nas empresas comerciais é efetuada considerando:

- 1- O *custo unitário de aquisição*: no caso do comércio varejista envolve o custo de compra das mercadorias e os fatores inerentes;
- 2- A *taxa de marcação ou Mark-up*: abrange os percentuais relacionados com o preço de venda ou faturamento fiscal, como tributos incidentes sobre vendas, comissão dos vendedores, taxa de franquia, margem de lucro desejada etc. (WENKE, 20011, p. 48).

Contudo na prática se observa que as entidades comerciais não possuem noções de rentabilidade relacionadas as mercadorias que vendem, do mesmo modo da necessidade quanto aos volumes de vendas para obter equilíbrio operacional (WERNKE 2011).

Sendo o preço de venda de mercadorias o principal responsável a garantir a sustentabilidade de uma empresa comercial, se faz necessário o gestor atentar-se as informações relacionadas a sua formação, pois estas tem suma importância para o gerenciamento da entidade.

Na atividade comercial, determinar o custo de aquisição é considerado mais fácil de que se determinar no setor industrial, no entanto, muitas empresas cometem erros no que se trata de calcular o custo de aquisição (BOMFIM; PASSARELLI, 2006).

Para Schier (2004), devem estar incluídos no custo de aquisição, todos os gastos efetuados para que o bem adquirido chegue às instalações da entidade.

Bomfim e Passarelli (2006, p.171) destacam que o custo de aquisição de mercadorias deve ser calculado pelo “preço da fatura, deduzido os descontos, abatimentos e bonificações obtidos na sua compra e acrescido de todas as despesas incorridas”. O Quadro 11 detalha os itens que devem compor o cálculo do custo de aquisição.

#### Quadro 11 – Cálculo do Custo de Aquisição de Mercadorias

- a) (+)Custo da mercadoria na fatura (valor constante na nota fiscal).
- b) (-) Desconto dados na fatura (incondicionais mencionados no corpo da NF de compra).
- c) (+) Despesas acessórias da compra (fretes, seguros, despesas aduaneiras e outros itens vinculados à aquisição).
- d) (+) Impostos não recuperáveis fiscalmente (conforme a legislação tributária pertinente).
- e) (-) Impostos recuperáveis fiscalmente (conforme a legislação tributária pertinente).
- f) (=) Custo de aquisição da mercadoria ( $f=a-b+c+d-e$ ).
- g) (/) Quantidade física comprada (em unidades)
- h) (=) Custo unitário de compra da mercadoria ( $h=f/g$ )

Fonte: Adaptado Wernke (2004, p. 48)

Percebe-se que o custo de aquisição, no comércio, tem peso significativo na a formação do preço de venda, pois essa atividade baseia-se basicamente na compra de mercadoria por um determinado preço e sua revenda por um valor maior, na qual deve cobrir os gastos fixos da entidade e gerar lucro.

### 3 METODOLOGIA

Neste capítulo, inicialmente, descreve-se o enquadramento metodológico do estudo. Em seguida, apresentam-se os procedimentos utilizados para a coleta e análise dos dados. Por último, destacam-se as limitações da pesquisa.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Quanto a abordagem do problema o estudo se caracteriza como uma pesquisa qualitativa. De acordo com Pinheiros (2010) uma pesquisa qualitativa pretende evidenciar detalhadamente os significados e características de uma pesquisa. Desta forma, os dados obtidos junto a entidade objeto de estudo serão analisados de forma criteriosa, para melhor compreensão e formação adequada do preço de venda.

Em relação aos objetivos, a pesquisa se classificará como descritiva. Pinheiros (2010) cita que a pesquisa descritiva pode assumir a forma de levantamento e visa determinar as características de determinado fenômeno. O presente estudo levantará os custos e despesas incorridos no processo operacional para uma melhor formação de preço de venda.

Quanto a tipologia das estratégias o estudo será formado a partir de um estudo de caso, uma pesquisa bibliográfica, documental e participante.

A pesquisa será realizada em uma empresa que tem como atividade o comércio atacadista, onde o autor desse trabalho é colaborador. Para melhor compreensão, o tema será explanado através de bibliografias, e levantamento de documentos próprios da empresa.

O estudo de caso é um estudo relevante, com o objetivo de obter conhecimento detalhado sobre um determinado objeto. A pesquisa bibliográfica é elaborada a partir de material já publicado. A pesquisa documental é elaborada a partir de documentos originais. E a pesquisa participante se caracteriza pela participação do pesquisador no meio da pesquisa (PINHEIROS, 2010).

### 3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Foi elaborado um estudo de caso em uma empresa comercial atacadista de frios, localizada em Criciúma – SC, com o intuito de propor o preço de venda adequado para as mercadorias vendidas.

Para isso, foi feito o levantamento dos custos e despesas empregados no processo comercial da entidade. Para melhor compreensão dos dados, todos foram apresentados de forma sucinta, em quadros e tabelas. A partir dos dados coletados pode-se aplicar a fórmula do preço de venda - *Mark-up*.

A coleta de dados e informações da entidade ocorreu durante os meses de Novembro de 2015 a Abril de 2016, mediante acessibilidade do autor que exerce a função de auxiliar administrativo. Destaca-se que os valores apresentados são reais.



## 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Neste capítulo apresenta-se a descrição e análise de dados da organização objeto de estudo. Preliminarmente, descreve-se o histórico da empresa, as mercadorias comercializadas e outras características pertinentes. Em seguida, são apresentados os gastos envolvidos com a comercialização das mercadorias e a proposta para formação do preço de venda. Para finalizar, com a aplicação do método de custeio variável, são expostos os cálculos de margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança.

Por solicitação dos sócios o nome da entidade foi preservado, por este motivo a empresa passa a se identificar por Comércio de Frios Ltda. nessa pesquisa.

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

O estudo de caso foi realizado na empresa Comércio de Frios Ltda. que realiza a atividade comercial atacadista de mercadorias perecíveis, e está localizada no município de Criciúma – SC. A entidade conta com sede própria, em área construída de 150 m<sup>2</sup>, na qual desenvolve suas atividades.

A empresa Comércio de Frios Ltda foi adquirida pelos atuais sócios, no ano de 1998, sendo que o antigo proprietário foi quem trouxe da Suíça a experiência na produção de alimentos embutidos e defumados.

No ano 2000 os atuais proprietários optaram por não fabricar mais os produtos na entidade e passaram a compra-los prontos e começaram apenas a revende-los. No início, os sócios perceberam que poderiam revender uma variedade maior de itens, começando também a venda dos laticínios. Atualmente o empreendimento comercializa quatro categorias de mercadorias, que são os defumados, embutidos, laticínios e ovos. Dentro destas categorias há grande diversidade de itens, para atender melhor as especificações e o segmento dos clientes.

A organização tem como principais clientes do ramo alimentício empresas como hambúrguerias, pizzarias e padarias. As vendas compreendem essencialmente a região de Criciúma e os municípios vizinhos, que pertencem a Associação dos Municípios da Região Carbonífera – AMREC, além dos municípios de Araranguá e

Arroio do Silva que fazem parte da Associação dos Municípios do Extremo Sul Catarinense - AMESC.

A Comércio de Frios Ltda. procura fidelizar os clientes com ofertas de mercadorias de qualidade e atendimento diferenciado, aplicando descontos condicionais e, em alguns casos específicos, também entrega as mercadorias no estabelecimento do cliente.

Os fornecedores, na maioria, localizam-se nos municípios de Braço do Norte e Armazém, região na qual concentram a maior parte dos Frigoríficos e Indústrias de Laticínios da região sul de Santa Catarina. Destaca-se que as mercadorias tem rotatividade semanal de estoque, por serem perecíveis.

Os serviços de contabilidade são realizados de maneira terceirizada. Como forma de tributação a entidade opta pelo Simples Nacional, cuja tabela de alíquotas segue o Anexo I, que se refere as atividades comerciais. Assim, contempla em guia única os tributos: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição Previdenciária Patronal (CPP).

A entidade é administrada pelo proprietário e conta com dois funcionários que atuam na área de vendas e auxiliar administrativo.

#### 4.2 MERCADORIAS COMERCIALIZADAS

O Quadro 12 apresenta as mercadorias comercializadas pela empresa, especificando sua categoria.

Quadro 12 – Mercadorias comercializadas

<b>Categoria</b>	<b>Descrição</b>	<b>Mercadorias</b>
1	Defumado	Bacon Cubos Bacon Fatias Bacon Picado Bacon Tiras
2	Embutido	Apresentado B Apresentado A Apresentado I Apresentado M Apresentado Peça Calabresa Fat. 1kg Calabresa Fat. 2kg Calabresa Fatiada S

continua

conclusão

		Calabresa Reta A Calabresa Reta S Calabresa Reta 1,5kg Lombo Canadense Fat Lombo Canadense Reto Peperoni Presunto Dinamarquês
3	Laticínios	Queijo Barra D Queijo Barra K Queijo Fatiado F Queijo Fatiado N Queijo Prato Fat. Queijo Prato Ralado Queijo Provolone Requeijão Cremoso 1,8kg Requeijão Sabor Cheddar
4	Ovo	Ovo Integral Pasteurizado

Fonte: Elaborado pelo autor (2016).

A empresa comercializa atualmente 29 variedades de itens, sendo distribuídos nas quatro categorias. A categoria de defumados conta com quatro itens, a de embutidos quinze, laticínios nove e ovo com um.

Para fins desse estudo selecionou-se uma mercadoria de cada categoria. Sendo que na escolha das mercadorias aplicou-se o critério de representatividade da quantidade vendida de cada categoria sobre as vendas totais. A Tabela 1 representa as mercadorias selecionadas:

Tabela 1 – Percentual de participação nas vendas

<b>Categoria</b>	<b>Mercadorias Selecionadas</b>	<b>% Vendas na Categoria</b>	<b>% sobre Vendas Total</b>
1 Defumados	Bacon Picado	87,24%	19,09%
2 Embutido	Apresentado Fatiado A	25,81%	9,32%
3 Laticínios	Queijo Fatiado N	42,95%	17,15%
4 Ovo	Ovo Integral Pasteurizado	100,00%	2,06%
<b>TOTAL</b>			<b>47,62%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2016).

Verifica-se que na linha 1, Defumados, o item que apresenta maior percentual de venda é o Bacon Picado com 87,24% de sua categoria e 19,09% sobre total de quantidade vendida da empresa. Em seguida, tem-se o Apresentado Fatiado A, que representa 9,32% das vendas totais da empresa e 25,81% sobre as vendas na linha 2, categoria embutidos. A mercadoria que tem o segundo maior volume de vendas na entidade pertence a linha 3 de laticínios, na qual o Queijo Fatiado N apresenta 17,15% do total das vendas e representa 42,95% das vendas de sua categoria. A categoria ovo, na linha 4, que apresenta um único item, tem a menor

representatividade das vendas totais com 2,06% e 100% na sua categoria. Destaca-se que esse item é comercializado em pacotes de 1 kg.

#### 4.3 IDENTIFICAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DOS GASTOS

Para desenvolver o trabalho foi necessário um acompanhamento *in loco* na entidade pesquisada. Deste modo, foi possível realizar a coleta de dados. Assim, foram verificados os gastos incorridos nas atividades da empresa em um período de seis meses (novembro de 2015 a abril de 2016), que possibilitou a identificação e classificação dos gastos em custos e despesas.

No Quadro 13 são apresentados a separação dos gastos em categorias de custos e despesas fixas e variáveis.

Quadro 13 – Classificação dos Gastos da Entidade

Grupo	Subgrupo	Classificação	Identificação
Custos	Compras	Variável	Custo da Mercadoria Adquirida
Despesas	Honorários	Fixo	Pró-labore – Remuneração para os Sócios
	c/ Pessoal	Fixo	Salários, 13º Salário, Férias, Encargos da Folha e Vale Transporte
	Utilidades	Fixo	Energia Elétrica, Água/ Esgoto, Telefone/ Internet, Material Escritório
	Serviços	Fixo	Contabilidade, Assinatura de Periódicos, Vigilância
	Seguros	Fixo	Seguro da Sala Comercial, Seguro Veículo
	Gerais	Fixo	Mat. Limpeza, Sacolas Plásticas, Manutenções, Combustíveis
	Financeiras	Fixo	Tarifas Bancárias
	Depreciação	Fixo	Ativo Imobilizado (Automóvel, Câmara Fria, Freezer, etc.)
	Impostos e Taxas	Fixo	Taxa dos Bombeiros, Taxa da Vigilância Sanitária, Taxa da Prefeitura, Imposto Predial e Territorial Urbano, Taxa Inmetro de Balanças
Variável		Simplex Nacional-Documento de Arrecadação Simplificada	

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

Observa-se que o grupo de custo possui apenas a classificação variável. Isso ocorre pelo fato de ser uma empresa comercial, ou seja, tem como custo variável o valor do custo de aquisição das mercadorias.

As despesas são classificadas em Variáveis e Fixas, sendo que a primeira abrange a despesa correspondente aos tributos Federais, Estaduais e Municipais, denominada Simples Nacional, é calculada mediante aplicação de alíquota específica sobre o faturamento mensal.

As demais despesas, foram classificadas como fixas, pois são necessárias para o funcionamento da entidade, independem da quantidade vendida.

Nos tópicos que seguem, são detalhados cada um desses itens individualmente.

#### 4.3.1 Custo de Aquisição das Mercadorias

No comércio, o custo variável representa a totalidade do gasto referente a compra de mercadorias para revenda mais fretes sobre compra, seguros e demais gastos acessórios. Destaca-se que a empresa não recupera tributos, uma vez que está enquadrado no Simples Nacional.

Para fins de análise, foram considerados os valores referentes ao custo de aquisição médio mensal das mercadorias selecionadas para o estudo, considerando o período compreendido de Novembro de 2015 e Abril de 2016. Na Tabela 2 evidencia-se o custo de aquisição de cada mercadoria.

Tabela 2 – Custo de Aquisição

<b>Categoria</b>	<b>Mercadorias Selecionados</b>	<b>Cálculo do Custo de Aquisição</b>	
Defumados	Bacon Picado (kg)	(+) Custo das NFs.....	R\$ 29.966,52
		(/) Quantidade adquirida (kg).....	3.345
		(=) Custo unitário médio da mercadoria.....	R\$ 8,96
Embutido	Apresentado Fatiado A (kg)	(+) Custo das NFs.....	R\$ 11.631,20
		(/) Quantidade adquirida (kg).....	1.736
		(=) Custo unitário médio da mercadoria.....	R\$ 6,70
Laticínios	Queijo Fatiado N (kg)	(+) Custo das NFs.....	R\$ 37.020,00
		(/) Quantidade adquirida (kg).....	2.640
		(=) Custo unitário médio da mercadoria.....	R\$ 14,02
Ovo	Ovo Integral Pasteurizado (und)	(+) Custo das NFs.....	R\$ 1.204,00
		(/) Quantidade adquirida (und).....	280
		(=) Custo unitário médio da mercadoria.....	R\$ 4,30

Fonte: Elaborado pelo autor (2016)

O custo de aquisição unitário médio foi encontrado pela divisão do custo total das notas fiscais pela quantidade adquirida no período.

O cálculo é composto pelo valor de aquisição das mercadorias, não obtendo descontos nas faturas e despesas acessórias, pelo fato de que os fornecedores não trabalham com descontos. Os fretes de compra é por conta do emitente (fornecedor), logo não adicionando ao custo das mercadorias. A entidade não tem o direito de recuperar os tributos, pelo fato de ser optante pelo Simples Nacional, que segue regras específicas de tributação.

#### **4.3.2 Despesas Variáveis**

São despesas que se alteram na proporção em que há variação na quantidade de vendas em um determinado período. Dessa forma, foram constatadas na empresa como despesas variáveis a tributação do Simples Nacional, que se enquadra na alíquota de 10,13% sobre receita bruta mensal, pois atinge o faturamento médio anual entre R\$ 2.160.000,01 a R\$ 2.340.000,00. Esse percentual, para fins de aplicação de alíquota da tabela de Partilha do Simples Nacional, refere-se ao Anexo I – Comércio, deste modo observa-se que o percentual é composto por 0,47% IRPJ, 0,47% CSLL, 1,40% Cofins, 0,33% PIS/Pasep, 4,01% CPP e 3,45% ICMS. Observa-se que não há outras despesas variáveis identificadas na entidade.

#### **4.3.3 Despesas Fixas**

As despesas fixas são representadas pelos gastos em que estão presentes independentemente da entidade vender ou não mercadorias, ou seja, o valor total não se altera em relação as vendas realizadas.

Destaca-se que os gastos com depreciação foi obtido pelo levantamento dos bens que a entidade possui, que somam o total de 23 itens. A entidade possui na classificação de Móveis e Utensílios 13 itens, 6 em máquinas e equipamentos, 1 veículo, 1 imóvel e 2 itens em computadores e periféricos.

De acordo com a Instrução Normativa 162/98 da Secretaria da Receita Federal, que fixa o prazo de vida útil e taxa de depreciação dos bens que relaciona, as taxas de depreciação para as classificações dos bens são: móveis e utensílios 10%

ao ano; máquinas e equipamentos 10% ao ano; veículo 25% ao ano; imóvel 4% ao ano; e computadores e periféricos 20% ao ano. Os coeficientes serão aplicados ao valor dos bens correspondentes, auferindo assim o valor de depreciação anual do bem que será dividido por doze para se identificar o valor mensal da depreciação. A Tabela 3 apresenta o gasto com depreciação.

**Tabela 3 – Depreciação**

Quantidade	Classificação dos Bens	Valor Total	Taxa Anual	Valor da Depreciação Mensal
13	Móveis e Utensílios	R\$ 9.624,00	10%	R\$ 80,20
6	Máquinas e Equipamentos	R\$ 34.825,00	10%	R\$ 290,21
1	Veículo	R\$ 65.000,00	25%	R\$ 1.354,17
1	Imóvel	R\$ 450.000,00	5%	R\$ 1.875,00
2	Computadores e Periféricos	R\$ 2.900,00	20%	R\$ 48,33
23	Total	R\$ 559.449,00		R\$ 3.647,91

**Fonte:** Elaborado pelo autor (2016)

A empresa classifica como móveis e utensílios o balcão de atendimento, escrivaninhas, cadeiras, estante, mesa e prateleira de inox que totalizam a depreciação mensal de R\$ 80,20. As máquinas e equipamentos da entidade são a câmara fria, freezers e balanças, com depreciação mensal no valor de R\$ 290,21. O veículo da empresa é utilizado para entregas de mercadorias e sua depreciação corresponde ao valor de R\$ 1.354,17 ao mês. O imóvel onde a entidade desenvolve suas atividades também deve ser depreciado, a uma taxa de 5% ao ano, sendo assim apresenta encargos com depreciação correspondente ao valor de R\$ 1.875,00 ao mês. O computador e a impressora estão classificados em computadores e periféricos e sofrem depreciação mensal no montante de R\$ 48,33.

Na Tabela 4 estão identificados as demais despesas fixas, seus valores médios mensais e percentual em relação a despesa fixa total, bem como em relação ao faturamento médio.

Tabela 4 – Despesas Fixas

<b>Despesas Fixas</b>	<b>Cód.</b>	<b>Valor Médio</b>	<b>% sobre Despesas Totais</b>	<b>% sobre Faturamento Médio</b>
Energia	DF	R\$ 1.117,64	7,31%	0,59%
Água/ Esgoto	DF	R\$ 45,49	0,30%	0,02%
Telefone/ Internet	DF	R\$ 143,05	0,94%	0,08%
Material Escritório	DF	R\$ 79,83	0,52%	0,04%
Mat. Limpeza	DF	R\$ 60,00	0,39%	0,03%
Contador	DF	R\$ 600,00	3,93%	0,32%
Jornais impresso	DF	R\$ 22,22	0,15%	0,01%
Seguro Imóvel	DF	R\$ 52,78	0,35%	0,03%
Seguro Veículo	DF	R\$ 225,74	1,48%	0,12%
Bombeiro/ Vigilância Sanitária	DF	R\$ 32,54	0,21%	0,02%
Vigilância	DF	R\$ 25,00	0,16%	0,01%
Tarifas Bancárias	DF	R\$ 42,52	0,28%	0,02%
Pró-labore	DF	R\$ 5.203,67	34,06%	2,76%
Salários e encargos	DF	R\$ 2.680,10	17,54%	1,42%
13 salário/Férias e encargos	DF	R\$ 310,75	2,03%	0,17%
Combustíveis	DF	R\$ 419,47	2,75%	0,22%
Taxa Inmetro/ balanças	DF	R\$ 21,81	0,14%	0,01%
IPTU	DF	R\$ 54,49	0,36%	0,03%
Embalagens	DF	R\$ 353,67	2,31%	0,19%
Manutenções	DF	R\$ 140,37	0,92%	0,07%
Depreciação	DF	R\$ 3.647,91	23,88%	1,94%
<b>Total</b>	<b>DFT</b>	<b>R\$ 15.279,04</b>	<b>100,00%</b>	<b>8,12%</b>

**Fonte:** Elaborado pelo autor (2016)

O valores apresentados foram obtidos por meio dos documentos referentes as despesas, por exemplo faturas, boletos bancários, folhas de pagamento e outros.

Verifica-se que o valor mensal médio das despesas fixas totalizou R\$ 15.279,04 que representa 8,12% sobre o faturamento médio mensal. As despesa que tem maior representatividade em relação ao total é o gasto com o pró-labore, que refere-se ao pagamento dos sócios, apresenta o valor de R\$ 5.203,67 e corresponde 34,06% das despesas médias mensais e 2,76% sobre o faturamento médio mensal. A depreciação dos bens é de R\$ 3.647,91, equivalente a 23,88% da despesa média mensal e 1,94% do total faturamento médio mensal. O salário e encargos dos funcionários da entidade, que somam a média mensal de R\$ 2.680,10 indica 17,54% das despesas mensais e 1,42% sobre faturamento médio mensal. O gasto com energia elétrica no valor de R\$ 1.117,64 representa 7,31% das despesas e demonstra



um gasto de 0,59% sobre o faturamento médio mensal, pois a entidade conta com equipamentos que demandam elevado consumo de energia para a conservação das mercadorias.

Existem também gastos com contador, responsável pela a contabilidade, folha de pagamento, apuração dos tributos e outros serviços para empresa; gastos com água e produtos de limpeza, para manter o ambiente limpo; telefone/internet e material de escritório, para realização das rotinas administrativas; seguro do imóvel e do veículo para resguardar a entidade de possíveis eventualidades que possam ocorrer; taxas de Bombeiros, Vigilância Sanitária e INMETRO para manter a entidade dentro das normas exigidas; combustíveis, para o veículo da empresa que realiza a entrega das mercadorias; IPTU para a entidade manter o imóvel regularizado perante a prefeitura e ao serviço de coleta de lixo; embalagens, para o acondicionamento das mercadorias vendidas no balcão; manutenções, que são necessárias para manter a integridade da organização e suas instalações, como exemplo a compra de lâmpadas ou conserto dos refrigeradores.

#### 4.4 PREÇO DE VENDA

Sabendo da importância de estabelecer adequadamente o preço de venda para um empreendimento comercial, uma vez que está relacionado com a permanência do negócio no meio competitivo, sugere-se neste estudo a formação de preço com base no método de custeio variável.

O preço de venda das mercadorias será calculado a partir do custo de aquisição aplicado o índice *mark-up*. A Tabela 5 mostra o cálculo dos elementos que compõe o *mark-up*, considerando a soma das despesas variáveis, gastos fixos e margem de lucro desejada.

Tabela 5 – Índices que compõe o *mark-up*

Índices	%
<b>Despesa Variável</b>	10,13%
<b>Gastos Fixos</b>	8,12%
<b>Margem de Lucro</b>	7,00%
<b>TOTAL</b>	25,25%

Fonte: Elaborado pelo autor (2016)

Para formar o índice de *mark-up* é necessário somar os percentuais de despesa variável (10,13%), gastos fixos (8,12%) e margem de lucro (7,00%), que resultou em 25,25% do faturamento médio. Observa-se que o percentual das despesas variáveis e dos gastos fixos foram obtidos nos itens 4.3.2 e 4.3.3 desse trabalho. A margem de lucro de 7% foi informada pelo proprietário.

Após encontrar o percentual, é possível calcular o índice de *mark-up*. O Quadro 14 mostra o resultado do *mark-up* divisor.

Quadro 14 – Índice do *mark-up* divisor

$\text{Mark-up Divisor} = \frac{1 - (10,13\% + 8,12\% + 7\%)}{100} = \frac{1 - (25,25\%)}{100} = 0,7475$
--

**Fonte:** Elaborado pelo autor (2016)

O índice de 0,7475 é denominado *mark-up* divisor e foi encontrado pela diminuição do percentual encontrado anteriormente, obtido pela soma das despesas variáveis, gastos fixos e a margem de lucro desejada de 100; em seguida ocorre a divisão desse resultado por 100.

A próxima etapa consiste na aplicação do *mark-up* divisor na fórmula do preço de venda, sendo que o custo de aquisição é dividido pelo índice para encontrar o preço de venda. O Quadro 15 apresenta a formação do preço de venda da mercadoria bacon picado, com exemplificação.

Quadro 15 – Preço de Venda

$\text{Preço de Venda} = 8,96 / 0,7475$ $\text{Preço de Venda} = 11,98$
--

**Fonte:** Elaborado pelo autor (2016)

Da mesma forma, foi aplicado este cálculo a todos os outros itens selecionados, como é evidenciado na Tabela 6.

Tabela 6 – Formação preço de venda itens selecionados

Mercadorias Selecionadas	Custo de aquisição	Mark-up divisor	Preço de Venda
Bacon Picado	R\$ 8,96	0,7475	R\$ 11,98
Apresentado Fatiado A	R\$ 6,70	0,7475	R\$ 8,96
Queijo Fatiado N	R\$ 14,02	0,7475	R\$ 18,76
Ovo Integral Pasteurizado	R\$ 4,30	0,7475	R\$ 5,75

**Fonte:** Elaborado pelo autor (2016)

Percebe-se que aplicando o *mark-up* divisor sobre o custo de aquisição de cada item, o preço de venda obtido para o Bacon Picado é de R\$ 11,98; o Apresentado fatiado A é de R\$ 8,96; o Queijo Fatiado N é de R\$ 18,76; e o Ovo Integral Pasteurizado é de R\$ 5,75. O Apêndice A evidencia o preço calculado para os demais itens comercializados pela entidade.

Com estes preços será possível obter uma margem de contribuição, suficiente para cobrir os gastos fixos e o percentual de 7% de lucro desejado pelo proprietário.

Foi constatado nesta etapa do estudo, que as propostas de valores do preço de venda não tiveram significativas variações em relação ao preço praticado pela entidade. A Tabela 7 expõe essa comparação.

Tabela 7 – Comparativo dos Preços de Venda

Mercadorias Selecionadas	Preço de Venda Proposto	Preço de Venda Praticado	Variação %
Bacon Picado	R\$ 11,98	R\$ 14,00	16,83%
Apresentado Fatiado A	R\$ 8,96	R\$ 9,00	0,42%
Queijo Fatiado N	R\$ 18,76	R\$ 17,50	-6,71%
Ovo Integral Pasteurizado	R\$ 5,75	R\$ 5,50	-4,38%

**Fonte:** Elaborado pelo autor (2016)

Nota-se que, com exceção do bacon picado, que o mercado está disposto a pagar valor maior ao preço proposto nesse estudo os demais itens apresentaram pequenas variações como por exemplo o queijo fatiado N, que foi apresentado preço de venda maior que o praticado atualmente, devido à alta concorrência desta mercadoria no mercado.

#### 4.5 ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO

Nesse tópico apresenta-se o resultado da análise custo, volume lucro. Essa análise apresenta a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio total, em reais e

quantidade. No Demonstrativo de Resultado evidencia-se o faturamento da entidade, margem de contribuição e o resultado final que é o lucro. Apresenta-se, também, o cálculo da margem de segurança.

#### 4.5.1 Margem de contribuição

A margem de contribuição é o indicador que identifica, pelo método de custeio variável, o valor resultante da diminuição dos gastos variáveis do preço de venda que contribui para o pagamento do gastos fixos e geração de lucro. A Tabela 8 apresenta o cálculo para os itens selecionados.

Tabela 8 – Margem de contribuição dos itens selecionados

Mercadorias	Bacon Picado	Apresentado Fatiado - 3 Irmãos	Queijo Fatiado N - Della Vita	Ovo Pasteurizado
Preço de Venda	R\$ 11,98	R\$ 8,96	R\$ 18,76	R\$ 5,75
(-) Gastos variáveis	R\$ 10,17	R\$ 7,61	R\$ 15,92	R\$ 4,88
Custo variável	R\$ 8,96	R\$ 6,70	R\$ 14,02	R\$ 4,30
Despesa variável	R\$ 1,21	R\$ 0,91	R\$ 1,90	R\$ 0,58
Margem de contribuição R\$	R\$ 1,81	R\$ 1,35	R\$ 2,84	R\$ 0,87
Margem de contribuição %	15,12%	15,12%	15,12%	15,12%
Quantidade média de venda	2.993	1.461	2.689	323
Margem de Contribuição Total	R\$ 5.420,68	R\$ 1.979,72	R\$ 7.624,34	R\$ 280,83

Fonte: Elaborado pelo autor (2016)

A partir do preço de venda unitário do Bacon Picado de R\$ 11,98, obtido da Tabela 5, foi subtraído o valor de R\$ 10,17, que representa os gastos variáveis da mercadoria vendida, restando o valor de R\$ 1,81, que deve cobrir os gastos fixos e gerar lucro para a entidade. A margem de contribuição pode ser representada em percentual pela divisão da margem de contribuição unitária pelo preço de venda, encontrou-se o percentual de 15,12%. Ressalta-se que o mesmo cálculo foi efetuado para os demais itens analisados.

Observa-se que a margem de contribuição em percentual dos 4 itens apresentam o mesmo resultado, demonstrando que cada mercadoria contribui com 15,12% para cobrir os gastos fixos. Constatou-se que ao multiplicar o valor da margem de contribuição unitária pela quantidade média de venda obtém-se o valor da margem de contribuição total, de cada item, que é evidenciada na Tabela 10 do estudo.

#### 4.5.2 Ponto de equilíbrio

O ponto de equilíbrio em reais é um instrumento que informa o valor que a empresa necessita obter de receita para cobrir seus gastos fixos e variáveis, ou seja, obter lucro igual a zero. O Quadro 16 apresenta esse cálculo.

Quadro 16 – Ponto de equilíbrio contábil em reais

$$\text{PEC R\$} = \frac{\text{CDFT}}{\text{MC\%}} = \frac{\text{R\$ 15.279,04}}{0,1512} = \text{R\$ 101.083,13}$$

PEC= Ponto de Equilíbrio Contábil em Reais  
 CDFT= Custos e Despesas Fixos Totais em Reais  
 MC%= Margem de Contribuição em Percentual

**Fonte:** Elaborado pelo autor (2016)

A fórmula divide os custos e despesas fixos totais do período que são de R\$ 15.279,04 pela margem de contribuição em percentual que é de 15,12%, resultando no ponto de equilíbrio de R\$ 101.083,13, que abrange todas as mercadorias comercializadas pela empresa.

Observa-se que o cálculo do ponto de equilíbrio pode ser efetuado para encontrar a quantidade total a ser vendida, para esse mix de mercadorias conforme o Quadro 17, expõe.

Quadro 17 – Ponto de equilíbrio contábil em quantidade

$$\text{PEq} = \frac{\text{CDFT}}{\text{MCT/ QVT}} = \frac{15.279,04}{33.087,32/15.676} = \frac{15.279,04}{2,11} = 7.239$$

PEq= Ponto de Equilíbrio em Quantidade  
 CDFT= Custos e Despesas Fixos Totais em Reais  
 MCT= Margem de Contribuição Total em Reais  
 QVT= Quantidade Vendida Total em Unidades

**Fonte:** Elaborado pelo autor (2016)

O ponto de equilíbrio em quantidade resultou em 7.239 unidades, neste caso a unidade de medida é quilogramas. Esse resultado foi obtido pela divisão dos custos e despesas fixos totais de R\$ 15.279,04 pela margem de contribuição média

das mercadorias vendidas que é R\$ 2,11. Esta margem de contribuição foi obtida pela divisão da margem de contribuição total da empresa pela quantidade total vendida.

O Quadro 9 traz o ponto de equilíbrio em quantidade de cada um dos itens selecionados e as demais mercadorias comercializadas.

Tabela 9 – Ponto de equilíbrio

	PEq	% participação nas vendas	PEq itens selecionados
Bacon Picado	7.239	19,09%	1.382
Apresentado Fatiado A	7.239	9,32%	675
Queijo Fatiado N	7.239	17,15%	1.242
Ovo Integral Pasteurizado	7.239	2,06%	149
Demais Mercadorias	7.239	52,37%	3.791

**Fonte:** Elaborado pelo autor (2016)

O ponto de equilíbrio total auferido pela empresa de 7.239 unidades, e foi distribuído conforme o percentual de participação de cada mercadoria sobre a quantidade de vendas da organização. Observa-se que para não haver prejuízo, a entidade tem que vender 1.382 kg de bacon picado, 675 kg de Apresentado fatiado A, 1.242 kg de queijo fatiado N e 149 unidades de ovo integral pasteurizado. Além disso, a empresa também necessita obter a venda mínima de 3.791 unidades de quilogramas das demais mercadorias, que juntas somam 52,37% de participação nas vendas.

#### 4.5.3 Demonstrativo de Resultado

O Demonstrativo de Resultado tem por função evidenciar o resultado econômico do empreendimento pela diminuição das receitas obtidas os gastos necessários para a comercialização de mercadorias em um determinado período. A Tabela 10 apresenta o DR da entidade pesquisada, sendo considerado os preços de venda propostos nesse estudo, o custo variável unitário médio e os gastos fixos médios do semestre.

Tabela 10 – Demonstrativo de Resultado

DEMONSTRATIVO DE RESULTADO		% sobre Receita Bruta
<b>RECEITA BRUTA</b>	R\$ 218.899,25	100,00%
(-) Simples Nacional	(R\$ 22.174,49)	10,13%
(-) Custo de Mercadoria Vendida	(R\$ 163.637,44)	74,75%
<b>MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO</b>	R\$ 33.087,32	15,12%
<b>(-) GASTOS FIXOS</b>	(R\$ 15.279,04)	6,98%
<b>RESULTADO</b>	R\$ 17.808,28	8,14%

Fonte: Elaborado pelo autor (2016)

Nota-se que a receita bruta de vendas média foi de R\$ 218.899,25, sendo que desse montante a entidade deve recolher R\$ 22.174,49 de tributos, correspondente a 10,13% do valor total da receita. Destaca-se que o valor da receita foi obtido pela quantidade média do faturamento de seis meses multiplicado pelos preços propostos nesse estudo.

A alíquota dos tributos sobre venda foi aplicada de acordo com tabela do Simples. Entretanto, dependendo do valor total faturado no ano, esta alíquota pode sofrer alteração conforme Lei Complementar 123/06. Assim, após subtrair o custo da mercadoria vendida de R\$ 163.637,44 e as despesas variáveis a entidade tem 15,12% obtém-se a margem de contribuição de R\$ 33.087,32, que deve cobrir os gastos fixos de R\$ 15.279,04 e ainda gerar lucro, que no período foi de R\$ 17.808,28, equivalente a 8,14%.

#### 4.5.4 Margem de Segurança

A margem de segurança é um cálculo simples para a empresa saber o quanto pode perder de vendas, sem que incorra em prejuízo. Esse indicador pode ser calculado em reais, quantidade e percentual.

O Quadro 18 expõe o cálculo da Margem de Segurança da entidade.

## Quadro 18 – Margem de Segurança

$$\text{MS R\$} = \text{VP} - \text{PE} = \text{R\$ } 218.899,25 - \text{R\$ } 101.083,13$$

$$\text{MS R\$} = \text{R\$ } 117.816,12$$

$$\text{MS \%} = (\text{MS R\$} / \text{VP R\$}) \times 100 = (\text{R\$ } 117.816,12 / \text{R\$ } 218.899,25) \times 100$$

$$\text{MS \%} = 53,82\%$$

MS = Margem de Segurança em Reais

VP = Venda do Período em Reais

PE = Ponto de Equilíbrio em Reais

**Fonte:** Elaborado pelo autor (2016)

Percebe-se que diminuindo das vendas totais do período o valor correspondente ao ponto de equilíbrio, a entidade possui uma margem de segurança de R\$ 117.816,12. Observa-se que a entidade pode reduzir em até 53,82% as vendas, antes de ocorrer em prejuízos.



## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o crescimento do número de empresas atuando no mercado e diante da atual recessão da economia no âmbito nacional, é de suma importância as entidades buscarem obter informações precisas e em tempo hábil que às auxiliem na gestão dos negócios e no processo de decisão.

A formação do preço de venda é uma etapa fundamental para a gestão de organizações comerciais, pois pode garantir o sucesso do empreendimento em relação a concorrência. O preço das mercadorias no segmento comercial são parecidos, por este motivo a empresa deve estar segura em relação ao preço de venda com relação aos seus gastos necessários na comercialização.

Assim, foi elencado para esse estudo o objetivo geral de propor a formação do preço de venda para a organização pesquisada e devendo alcançar quatro objetivos específicos.

Em relação ao primeiro objetivo específico constatou-se que a empresa comercializa vinte e nove itens. Estas mercadorias foram distribuídas em quatro categorias para melhor compreensão do estudo, e posteriormente foi selecionado o item mais vendido de cada categoria para implantar a proposta do preço de venda. Constatou-se que os itens mais vendidos são: bacon picado, apresuntado fatiado A, queijo fatiado N, ovo pasteurizado.

O segundo objetivo consistiu em identificar os gastos envolvidos no funcionamento da organização e classifica-los em custos e despesas fixas e variáveis. Sendo assim, verificou-se que os custos variáveis da entidade é composto pelo custo de aquisição das mercadorias para revenda e as despesas variáveis pelo tributo pago sobre o faturamento mensal obtido. Os gastos fixos constatados foram o pró-labore, salários e encargos, energia elétrica, e outros.

Quanto ao terceiro objetivo específico, foi proposto a formação do preço de venda com base nos gastos identificados. Com esses dados coletados, aplicou-se o método de custeio denominado variável que apresentam informações relevantes para o processo de gestão. Este método permitiu formar o preço de venda com base no *mark-up* divisor, e identificar que o preço de venda praticado pela empresa atualmente está semelhante ao calculado no estudo divergindo apenas em algumas mercadorias,

as quais o mercado está disposto a pagar um valor mais elevado ou que a concorrência vende por um valor inferior.

Para finalizar o estudo, estabeleceu o objetivo de analisar a relação do custo, volume e lucro com base nos gastos elencados, no preço proposto e resultado obtido. Foram evidenciado nessa relação, os valores que compõe o preço proposto, fornecendo detalhadamente os gastos gerados em cada item e a margem de contribuição que a mercadoria traz para cobrir os custos e as despesas fixos. Neste sentido, constatou-se o ponto de equilíbrio corresponde ao valor de R\$ 101.083,13 a ser faturado para não incorrer prejuízo. Outro aspecto relevante nesta análise é a margem de segurança de 53,82%, com base no preço proposto.

Conclui-se que o correto emprego do método de custeio variável como instrumento de gestão, resulta em um preço de venda baseado nos custos e demais gastos da entidade. Porém, é recomendado o administrador observar também o mercado e a concorrência, ou seja, basear-se no método misto de formação do preço de venda.

Os resultados da pesquisa são tomados como satisfatórios para a compreensão do tema e cabe como sugestão para a empresa a implantação de um sistema de custos para poder embasar melhor e eficientemente suas decisões. Para a continuidade desse estudo, sugere-se mostrar a margem de contribuição por cliente e canal de distribuição, recomenda-se também a pesquisa sobre a gestão dos estoques no comércio.

## REFERÊNCIAS

- AMBONI, Rui Otávio Bernardes de Andrade Nério. **Estratégia de Gestão: Processos e funções do administrador**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. 255 p.
- BERTÓ, Dálvio J.; BEULKE, Rolando. **Gestão de custos**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2014. 422 p.
- BONFIM, Eunir de Amorim; PASSARELI, João. **Custos e formação de preços**. 4. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2006.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BRUNI, Adriano Leal. **A administração de custos, preços e lucros**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 421 p.
- \_\_\_\_\_; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e excel**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 551 p.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Empreendedorismo: dando asas ao espírito empreendedor: empreendedorismo e viabilização de novas empresas: um guia compreensivo para iniciar e tocar seu próprio negócio**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. 278 p.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 323 p.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). CPC 16 – Estoques, 2009. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=47> >. Acesso em: 15 de março de 2016.
- CURY, Antonio. **Organização e Métodos: Um Visão Holística**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2005. 593 p.
- DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade**. São Paulo: Atlas, 2006. 248 p.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Contabilidade comercial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 353 p.
- Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leiscomplementares/2006/leicp123.htm> Acesso em: 20 de abril de 2016.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 370 p.

MAXIMIANO, Antonio César Amaru. **Teoria geral da administração: da revolução urbana à revolução digital**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 521 p.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. 1. ed. São Paulo: Pearson Makron Books, 2001. 193 p.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Contabilidade de custos para não contadores**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005. 314 p.

PASSARELLI, João; BOMFIM, Eunir de Amorim. **Custos - análise e controle**. 3. ed. atual. e rev São Paulo: IOB, 2004. 315 p.

PEREIRA, Anna Maris. **Introdução a Administração**. 3. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004. 290 p.

PINHEIRO, José Maurício. **Da iniciação científica ao TCC: uma abordagem para os cursos de tecnologia**. Rio de Janeiro: Ciência Moderna, 2010. 161 p.

SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos: remodelando com ênfase para custo marginal, relatórios e estudos de casos**. 3.ed São Paulo: Ed. Atlas, 2000.224 p.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade e análise de custos: modelo contábil, métodos de depreciação, ABC - custeio baseado em atividades, análise atualizada de encargos sociais sobre salários**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 249 p.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; PINHEIRO, Paulo Roberto. **Fundamentos de gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 2006. 185 p.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Gestão prática de custos**. Curitiba, PR: Juruá, 2004. 126 p.

SOUZA, Acilon Batista de. **Contabilidade de empresas comerciais**. São Paulo: Atlas, 2002. 317 p.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2001. 175 p.

\_\_\_\_\_. **Análise de custos e preço de venda: (ênfase em aplicações e casos nacionais)**. São Paulo: Saraiva, 2005. 201 p.

\_\_\_\_\_. **Gestão de custos no comércio varejista**. Curitiba: Juruá, 2011. 256 p.

## APÉNDICE

**APÊNDICE A – Preço de venda todas as mercadorias**

Mercadorias	% participação nas vendas	Custo de aquisição	Mark-up Divisor	Preço de Venda proposto
<b>Defumado</b>				
Bacon Cubos - 3 Irmãos	0,52%	R\$ 11,50	0,7475	15,38
Bacon Fatias - Peron	0,15%	R\$ 12,50	0,7475	16,72
Bacon Picado	19,09%	R\$ 8,96	0,7475	11,98
Bacon Tiras - Peron	2,12%	R\$ 12,50	0,7475	16,72
<b>Embutido</b>				
Apresentado Fatiado B	8,59%	R\$ 8,00	0,7475	10,70
Apresentado Fatiado A	9,32%	R\$ 6,70	0,7475	8,96
Apresentado Fatiado I	3,17%	R\$ 5,19	0,7475	6,94
Apresentado Fatiado M	2,23%	R\$ 8,15	0,7475	10,90
Apresentado Inteiro	0,71%	R\$ 6,50	0,7475	8,70
Calabresa Fatiada J	0,39%	R\$ 7,67	0,7475	10,26
Calabresa Fatiada P	1,86%	R\$ 7,00	0,7475	9,36
Calabresa Fatiada S	2,03%	R\$ 9,35	0,7475	12,51
Calabresa Reta I	1,68%	R\$ 6,70	0,7475	8,96
Calabresa Reta S	1,02%	R\$ 8,60	0,7475	11,50
Calabresa Reta J	1,81%	R\$ 6,20	0,7475	8,29
Lombo Canadense Fatiado	0,42%	R\$ 10,80	0,7475	14,45
Lombo Canadense Inteiro	0,49%	R\$ 10,30	0,7475	13,78
Peperoni	0,07%	R\$ 20,00	0,7475	26,75
Presunto Fatiado J	2,32%	R\$ 10,26	0,7475	13,72
<b>Laticínios</b>				
Queijo Barra D	7,38%	R\$ 13,80	0,7475	18,46
Queijo Barra K	3,43%	R\$ 14,00	0,7475	18,73
Queijo Fatiado F	5,84%	R\$ 13,60	0,7475	18,19
Queijo Fatiado N	17,15%	R\$ 14,02	0,7475	18,76
Queijo Prato Fatiado	3,33%	R\$ 14,90	0,7475	19,93
Queijo Prato Ralado	0,97%	R\$ 13,60	0,7475	18,19
Queijo Provolone	0,42%	R\$ 16,30	0,7475	21,80
Requeijão Cremoso	1,15%	R\$ 13,19	0,7475	17,64
Requeijão Cremoso Cheddar	0,26%	R\$ 13,19	0,7475	17,64
<b>Ovo</b>				
Ovo Integral Pasteurizado	2,06%	R\$ 4,30	0,7475	5,75

**Fonte:** Elaborado pelo autor (2016)