

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

GABRIEL MEINEN BONILLA

**PROPOSTA DE FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA: ESTUDO DE CASO EM UM
COMÉRCIO VAREJISTA LOCALIZADO NA CIDADE DE ARARANGUÁ**

CRICIÚMA

2017

GABRIEL MEINEN BONILLA

**PROPOSTA DE FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA: ESTUDO DE CASO EM UM
COMÉRCIO VAREJISTA LOCALIZADO NA CIDADE DE ARARANGUÁ**

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: Prof. Manoel Vilsoni Menegali

CRICIÚMA

2017

GABRIEL MEINEN BONILLA

**PROPOSTA DE FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA: ESTUDO DE CASO EM UM
COMÉRCIO VAREJISTA LOCALIZADO NA CIDADE DE ARARANGUÁ**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela banca examinadora 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, 03 de Julho de 2017

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. Manoel Vilsonei Menegali - (Unesc) - Orientador

Prof. Esp. Alex Sander Bristot de Oliveira - (Unesc) - Examinador

Prof. Esp. Fabricio Machado Miguel - (Unesc) - Examinador

Dedico à minha mãe, Angelita, e ao meu irmão Ernesto por sempre acreditarem em mim e por serem minha base forte na vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por sempre estar comigo. Mesmo não merecendo tudo o que tenho e sou, e sendo apenas mais um nesse mundo, posso dizer que sou privilegiado por poder acordar a cada novo dia, aprender um pouco mais da vida e, de alguma forma, ter a oportunidade de fazer a diferença.

À minha mãe, Angelita, que me apoiou em cada instante desse trabalho. Muito mais que simplesmente “mãe”, ela é o exemplo de pessoa que sigo e me ensinou a persistir em tudo que acredito. Agradeço ao meu irmão Ernesto por sempre me atender em cada chamado e necessidade durante minha formação acadêmica. Esse apoio vai além da faculdade, ele é quem sempre me dá força em cada decisão importante que tomo.

À Ana Carolina, minha namorada, agradeço pelo constante incentivo e principalmente, por sua presença serena e por sua paciência comigo nessa última fase do curso.

Ao meu orientador, Manoel Vilsonei Menegali, pela paciência e dedicação ao longo desse trabalho e por ser um exemplo de professor, ao qual seguirei com o propósito de ser um docente do ensino de contabilidade.

E a todos que aqui não mencionei, mas que ao longo desses quatro anos e meio de aprendizado me ajudaram e contribuíram para o meu crescimento pessoal, profissional e acadêmico, deixo aqui o meu muito obrigado!

“O que você fizer será mais importante do que aquilo que conseguir. E como você se sentir por isso será ainda mais importante do que o que tiver feito.”

Jerry Gilles

RESUMO

BONILLA, Gabriel Meinen. **Proposta de Formação de Preço de Venda: Estudo de caso em um comércio varejista localizado na cidade de Araranguá.** 2017. 53 p. Orientador: Manoel Vilsonei Menegali. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Extremo Sul Catarinense - Unesc, Criciúma - SC, 2017.

Um ponto relevante na consolidação de um comércio é a formação do preço de venda. É notória a dificuldade que encontram os comerciantes para estabelecer corretamente o preço de venda de seus produtos, de maneira que cubra as despesas ocorridas e alcance a rentabilidade desejada. Além disso, a concorrência no mercado é um fator que pode comprometer a fidelidade dos clientes, oferecendo produtos com preços inferiores e/ou com melhores condições. Diante disso, o objetivo geral deste trabalho consiste em apresentar uma proposta de preço de venda para um *mix* de produtos por meio do método de custeio variável em um comércio varejista de produtos agropecuários localizado no município de Araranguá. Para atingir o objetivo, a pesquisa é classificada como descritiva e os procedimentos adotados são a pesquisa bibliográfica, pesquisa documental e o estudo de caso, buscando identificar os gastos ocorridos na empresa no último trimestre de 2016, evidenciá-los pelo método de custeio variável e análise de custo/volume/lucro e propor uma ferramenta para formar o preço de venda de seus produtos. A partir dos resultados alcançados, é possível concluir que os preços encontrados são suficientes para cobrir os gastos fixos e variáveis da empresa e que o método apresentado pode servir como base para a melhor tomada de decisão na precificação de produtos.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Formação de preço de venda. Custeio variável.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Classificação de gastos.....	17
Figura 2 – Principais classificações de custos	20
Figura 3 – Comportamento dos custos fixos	22
Figura 4 – Comportamento dos custos variáveis	23
Figura 5 – Principais métodos de custeio.....	23
Figura 6 – Esquema do custeio variável	26
Figura 7 – Componentes da análise custo/volume/lucro	28
Figura 8 – Estrutura organizacional.....	37
Figura 9 – Fluxograma operacional.....	39

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Vantagens e desvantagens do custeio variável	27
Quadro 2 – Tipos de ponto de equilíbrio	30
Quadro 3 – Fórmulas da margem de segurança.....	31
Quadro 4 – Tipos de <i>Mark-up</i>	33
Quadro 5 – Produtos comercializados	38
Quadro 6 – Receitas	40
Quadro 7 – Gastos variáveis	41
Quadro 8 – Margem de contribuição	41
Quadro 9 – Despesas fixas	42
Quadro 10 – Demonstração de resultado	43
Quadro 11 – Ponto de equilíbrio.....	44
Quadro 12 – Margem de segurança.....	44
Quadro 13 – Impostos sobre vendas em %	45
Quadro 14 – Custo direto dos produtos	45
Quadro 15 – Formação de preço de venda.....	46

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	<i>Activity-Based Costing</i>
CVL	Custo/Volume/Lucro
COFINS	Contribuição para o financiamento da seguridade social
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
IPI	Imposto sobre produto industrializado
PIS	Programa de integração social

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 TEMA E PROBLEMA	12
1.2 OBJETIVOS	13
1.3 JUSTIFICATIVA	13
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	14
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	15
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	15
2.2 TERMINOLOGIAS DE CUSTOS.....	16
2.2.1 Gastos	16
2.2.2 Investimentos	17
2.2.3 Custos	17
2.2.4 Despesas	18
2.2.5 Perdas	18
2.2.6 Desperdício	19
2.3 CLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS.....	19
2.3.1 Quanto à facilidade de identificação	20
2.3.2 Quanto ao volume de produção	21
2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO	23
2.4.1 Custeio por absorção	24
2.4.2 Custeio ABC	24
2.4.3 Custeio variável	25
2.5 ANÁLISE DE CUSTO/VOLUME/LUCRO (CVL).....	27
2.5.1 Margem de contribuição	28
2.5.2 Ponto de equilíbrio	29
2.5.3 Margem de segurança	31
2.6 FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA.....	32
2.6.1 Mark-up	32
2.7 ESTUDOS ANTERIORES.....	34
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	35
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	35
3.1.2 Procedimento e coleta de dados	36
4 ESTUDO DE CASO	37

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	37
4.1.1 Produtos comercializados.....	38
4.1.2 Fluxograma operacional.....	39
4.1.3 Regime tributário.....	40
4.2 RECEITAS	40
4.3 GASTOS VARIÁVEIS.....	40
4.4 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO.....	41
4.5 DESPESAS FIXAS.....	42
4.6 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DE EXERCÍCIO	43
4.7 PONTO DE EQUILÍBRIO	43
4.8 MARGEM DE SEGURANÇA.....	44
4.9 PROPOSTA DE FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA.....	45
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	48
REFERÊNCIAS.....	50

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho aborda a formação de preço de venda em um comércio varejista de produtos agropecuários localizado no município de Araranguá. Neste capítulo explana-se o tema, o problema e a questão problema do estudo, bem como o objetivo geral e os específicos, a justificativa e por fim a estrutura do trabalho.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Dentre as inúmeras decisões que os gestores necessitam tomar em busca do sucesso da empresa, uma delas está relacionada à formação do preço de venda de seus produtos ou serviços. Considerando a concorrência entre empresas e a busca por preços mais acessíveis por parte dos consumidores, formar um preço de venda que atenda ao mercado e cubra os custos e despesas de uma empresa, torna-se um desafio.

Conforme Martins (2003), os preços podem ser elaborados com base nos custos, no mercado ou na combinação de ambos, portanto, é necessário conhecer detalhadamente os custos operacionais da empresa e a concorrência existente no mercado para formar o preço de venda, de um produto ou serviço, que seja suficiente para manter as atividades da empresa e gerar lucro. No entanto é frequente a inadequada elaboração do preço de venda por parte de algumas empresas, visto que estas o elaboram sem o conhecimento detalhado dos custos e despesas incorridos nas transações do negócio. Um exemplo dessa inadequação é a formação do preço de vendas aplicando-se o percentual de lucro desejado sobre o valor do produto adquirido. Dessa forma a empresa acaba desconsiderando os custos fixos, como energia elétrica e água, por exemplo, e despesas que ocorrem no ato da venda, como descontos, fretes, dentre outros, e assim o percentual de lucro desejado não é alcançado.

A contabilidade de custos surge como instrumento estratégico para os gestores, auxiliando-os na formação ideal do preço de venda, pois fornece detalhadamente as informações de ocorrência dos custos por meio dos seus métodos de custeio, facilitando assim a tomada de decisão por parte dos gestores.

Diante da temática apresentada surge o seguinte questionamento: como elaborar o preço de venda em um *mix* de produtos em um comércio varejista de produtos agropecuários localizado na cidade de Araranguá?

1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral consiste em apresentar uma proposta de preço de venda para um *mix* de produtos por meio do método de custeio variável em um comércio varejista de produtos agropecuários localizado no município de Araranguá.

Para atingir o objetivo geral têm-se como objetivos específicos:

- Analisar a estrutura de custos da empresa;
- Aplicar a análise Custo/Volume/Lucro nos dados levantados;
- Apresentar uma proposta de formação de preço de venda em um *mix* de produtos.

1.3 JUSTIFICATIVA

A competitividade entre empresas de comércio varejista é um fator em constante crescimento. Aliado a isso, a economia brasileira passa, atualmente, por um período de grave crise política e econômica, o que prejudica seriamente a saúde financeira das empresas no país. Diante dessa situação, para consolidar o empreendimento no mercado, os gestores tendem a buscar novas estratégias de competição, adequando-se às exigências do mercado consumidor e do atual cenário econômico.

Neste contexto a contabilidade de custos representa uma importante ferramenta gerencial e de auxílio para tomada de decisão. Schier (2006) relata que na tomada de decisão ela contribui de maneira efetiva para a formação do preço de venda e em outras decisões, como por exemplo, no setor de compras.

O processo de formação de preço de venda na empresa é de crucial relevância, visto que este tem o poder de fomentar o faturamento da empresa e de fidelizar o consumidor. Sua correta formação, além de proporcionar lucro para a empresa, é uma importante estratégia para consolidá-la no mercado.

A economia do município de Araranguá tem por principais atividades a agricultura, a indústria e o comércio. Destes, o setor terciário (comércio) tem maior representatividade no município. Conforme dados do SEBRAE (2013) o setor

terciário representa 1.772 empresas de um total de 3.812 estabelecidas na cidade, resultando em quase 50% da economia do município.

A agricultura também se destaca no cenário econômico araranguaense. Cerca de 20% da população do município vive em zona rural. Dentre os principais cultivos estão as culturas de arroz, fumo, mandioca, feijão, milho e cana-de-açúcar. Além do cultivo agrícola, grande parte das famílias rurais possui criação de animais, como bovinos, suínos e frangos, sendo que em 2010 foram criadas, ao todo, 2.385.586 cabeças (SEBRAE, 2013).

Para a empresa em estudo, o levantamento detalhado dos custos para a elaboração do preço de venda em um *mix* de produtos, por meio do método de custeio variável e da análise custo/volume/lucro (CVL), evidencia e promove a melhor compreensão do comportamento dos custos na empresa, de forma que os gestores passam a dispor da ferramenta gerencial que os auxiliará nos processos de tomada de decisão.

Além disso, o estudo tem relevância também para empresas que desejam adotar uma ferramenta gerencial como estratégia em seus negócios, na busca da sua consolidação no mercado e de melhores informações gerenciais para a tomada de decisão, possibilitando assim a oferta de novos empregos, o fortalecimento da economia local e o reconhecimento social.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Finalizado o capítulo introdutório, o estudo está estruturado de acordo com as seguintes seções: fundamentação teórica; procedimentos metodológicos; estudo de caso e considerações finais. A fundamentação teórica aborda a contabilidade de custos, seus métodos e sua análise, tendo como ênfase a formação de preço de venda. Após esta seção apresentam-se os procedimentos metodológicos, descrevendo o método, objetivos, abordagem do problema e procedimentos adotados para a realização do trabalho. Em seguida, a seção que explana o estudo de caso, evidenciando na prática a fundamentação teórica apresentada. Finalmente, são apresentadas as considerações finais, limitações do trabalho e sugestões para trabalhos futuros.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo explana a fundamentação teórica que aponta as diretrizes para a realização do estudo de caso. Os temas abordados são a contabilidade de custos, suas terminologias, bem como classificação, métodos de custeio e formação de preço de venda.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos é vista como uma importante ferramenta para analisar o cenário econômico de uma empresa dentro do mercado. Ela surgiu como fruto da contabilidade financeira e da contabilidade geral, tornando-se fundamental no processo de tomada de decisão das empresas.

Segundo Martins (2010), antes da revolução industrial só existia a contabilidade financeira, a qual estava bem estruturada para atender e servir as empresas comerciais. Com a entrada das indústrias, as empresas começaram a fabricar seus próprios produtos, tornando assim mais complexa a mensuração do valor dos estoques.

Schier (2006, p. 26) destaca que,

Num primeiro momento, a preocupação dos contadores e dos fiscais foi principalmente a de mensurar monetariamente os estoques para apuração do resultado, não se preocupando em utilizar a contabilidade de custos como instrumento de gestão na condição dos negócios.

Com o conseqüente crescimento das empresas e da necessidade de controle sobre seus custos, a contabilidade passou a ser vista como uma eficiente estratégia de desempenho, exercendo duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda na tomada de decisão. Dessa forma, a contabilidade de custos tornou-se um importante instrumento de controle e de decisões gerenciais, sendo seu conhecimento de vital importância para conhecer a rentabilidade dos produtos (MARTINS, 2010).

Um dos principais objetivos da contabilidade de custos é o de servir como instrumento de tomada de decisão para os gestores. Isso se explica pelo fato dela ser cada vez mais utilizada como ferramenta gerencial nas empresas, sendo base para planejamento, controle de custos, atendimento de exigências legais e fiscais e na formação do preço de venda (CREPALDI, 2004).

Os objetivos da contabilidade de custos estão classificados em três grandes grupos:

(a) o objetivo da determinação da rentabilidade, esta num sentido bem amplo, que considera o desempenho da entidade e de seus componentes em todos os sentidos; (b) o objetivo que se traduz pelo controle de custos das operações de cada atividade no sentido de minimizá-los pela comparação constante entre os dados previamente estabelecidos (como orçamentos, estimações e padrões) e os dados que realmente ocorreram [...]; (c) e objetivo de fornecer informações, normalmente não recorrentes, aos diversos níveis gerenciais que as solicitam para atender a suas funções de planejamento e de tomada de decisões. (LEONE, 2000, p. 21).

Santos et al (2006) destacam que a contabilidade de custos tem por objeto transmitir aos administradores informações referentes ao registro de custos de produtos, de avaliação dos estoques e da análise de desempenho da empresa.

Mostra-se assim que a contabilidade de custos é uma ferramenta de suma importância nas empresas para a concretização de seus objetivos estratégicos no mercado, fornecendo informações detalhadas e exatas sobre os custos e desempenho dos seus produtos.

2.2 TERMINOLOGIAS DE CUSTOS

Para compreender melhor a área de custos, faz-se necessário conhecer as suas principais terminologias, evidenciando seus conceitos e aplicações.

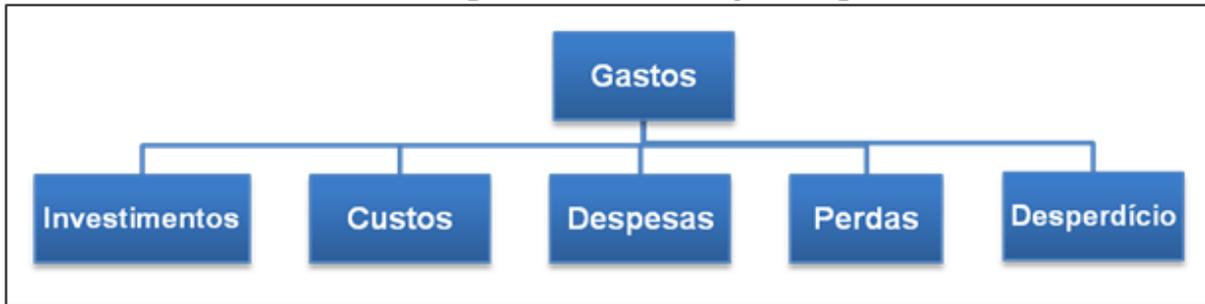
2.2.1 Gastos

Gasto corresponde a todo desembolso financeiro ocorrido na empresa na compra de um bem ou serviço. Martins (2010, p. 24) conceitua gasto como sendo a “compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para entidade (desembolso), sacrifício esse representado pela entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”.

Wernke (2011) afirma que gasto é um conceito abrangente, podendo englobar outros termos comuns na área de custos, como por exemplo, um investimento (na compra de máquinas para a empresa).

No que tange a amplitude do conceito de gastos, Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 15) classificam em: investimentos, custos, despesas, perdas e desperdício, conforme a Figura 1.

Figura 1 – Classificação de gastos



Fonte: Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 15).

Dessa forma, pode-se afirmar que gastos é um termo que se aplica a todos os bens e serviços adquiridos pela empresa.

2.2.2 Investimentos

Para Wernke (2011), investimento é todo gasto ocorrido na aquisição de ativos com a perspectiva de geração de benefícios econômicos futuros.

Na concepção de Martins (2010, p. 25),

Todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços que são “estocados” nos Ativos da empresa para baixa ou amortização quando da sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização são especificamente chamados de investimentos.

Dubois, Kulpa e Souza (2006) salientam que é natural para as empresas que realizam investimentos a esperança que eles tragam retorno para a entidade. Dessa forma, em um determinado período, o valor investido deverá retornar para a empresa.

Percebe-se assim que os valores gastos pela empresa na obtenção de um novo ativo são considerados investimentos, podendo ser citada como exemplo a compra de móveis e utensílios e da matéria-prima.

2.2.3 Custos

Custos são gastos que estão diretamente destinados à produção de outros bens ou serviços. Para Martins (2010), custo é um gasto que só é reconhecido a partir do momento em que são utilizados os fatores de produção na fabricação de um novo produto. Um exemplo disso é a matéria-prima, que no

momento de sua aquisição é considerada um investimento, mas no instante em que é utilizada para a elaboração de um novo bem, torna-se custo do bem elaborado.

Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 16) afirmam:

É fundamental que se tenha em mente que os gastos que não se relacionam com a produção nunca poderão ser considerados como custos. Assim, só devem ser incluídos no custo dos produtos ou serviços os insumos necessários à elaboração desses elementos.

Analisando o comércio varejista, Wernke (2011) define como custos os valores que estão diretamente empregados na aquisição de mercadorias para revenda, adicionados de demais fatores que estão atrelados às compras, como por exemplo, os fretes, os seguros e os tributos inerentes à nota fiscal de compra.

Com isso, definem-se como custos os gastos ocorridos na produção de novos bens ou serviços.

2.2.4 Despesas

As despesas são os gastos ocorridos para a arrecadação de receitas. Schier (2006, p. 15) define as despesas como “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. [...] As despesas são itens que reduzem o patrimônio líquido e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas.”

Dubois, Kulpa e Souza (2006) reforçam que as despesas são reconhecidas apenas no momento de ocorrência de seu fato gerador. Exemplos de despesas são os salários de pessoal do setor administrativo, as bonificações e a comissão sobre vendas.

Para Wernke (2011, p. 29), despesas são “os gastos necessários ao funcionamento normal da empresa, nas áreas administrativas, financeira e comercial.”

Portanto, entende-se como despesas o sacrifício financeiro ocorrido para a geração de novas receitas.

2.2.5 Perdas

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 17), perda “é todo gasto no qual a empresa incorre quando um certo bem ou serviço é consumido de maneira

anormal às suas atividades.” Martins (2010) salienta que suas principais características são a anormalidade e sua ocorrência involuntária, não devendo dessa forma ser confundida com custos ou despesas.

Como exemplos de perdas Schier (2006) cita as perdas com incêndio, greves, sinistros, vazamento de materiais líquidos ou gasosos, o obsolescimento de estoques e o material com prazo de validade vencido.

Portanto, perdas são classificadas como gastos incorridos de maneira involuntária e indesejada dentro da empresa.

2.2.6 Desperdício

Para Schier (2006), desperdício é “o gasto incorrido nos processos produtivos ou de geração de receitas e que possa ser eliminado sem prejuízo da qualidade ou quantidade de bens, serviços ou receitas geradas”.

Dubois, Kulpa e Souza (2006) contribuem dizendo que o desperdício é evidenciado nas empresas pelo fato de não ocorrer o aproveitamento total de seus recursos e que normalmente não é notado rapidamente. Ele somente é diagnosticado quando a empresa possui bons controles internos, podendo assim ser sanado de forma eficiente. Uma produtividade menor que o normal e a ociosidade de tempo por parte do setor de vendas são alguns exemplos de desperdício.

Compreende-se então que desperdício é todo gasto que não agrega valor ao produto, ocasionando o não acréscimo de receitas.

2.3 CLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS

Para facilitar a aplicação de ferramentas gerenciais, Wernke (2011) afirma que existem inúmeras classificações na literatura que podem ser usadas para segregar os custos. A Figura 2 mostra as principais classificações utilizadas.

Figura 2 – Principais classificações de custos



Fonte: Adaptado de Wernke (2011).

Os custos são classificados, quanto ao volume de produção, em fixos e variáveis e, quanto à facilidade de identificação dos produtos em diretos e indiretos. Para Dubois, Kulpa e Souza (2006) essa classificação facilita o processo de entendimento dos custos.

2.3.1 Quanto à facilidade de identificação

Nesse critério os custos estão relacionados em função de certas medidas de consumo ou através de rateios, sendo assim denominados de custos diretos e indiretos (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006).

Com relação aos custos diretos, Bomfim e Passarelli (2006, p. 53) definem que:

Custos diretos são aqueles que podemos identificar como pertencendo a este ou aquele produto, pois há como mensurar quanto pertence a cada um, de forma objetiva e direta [...]. Esses custos são apropriados aos produtos sem que seja necessário fazer rateios e não oferecem dúvidas quanto a serem atribuíveis a este ou aquele produto.

Para Wernke (2011) os custos diretos são identificados com facilidade, podem ser analisados com base nos controles internos (notas fiscais de compra e venda e fichas técnicas, por exemplo) e sem a necessidade de recorrer a alguma

forma de rateio ou divisão mais complexa. Alguns exemplos de custos diretos são a matéria-prima e a mão de obra direta.

Já os custos indiretos, conforme Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 27) são “todos os custos que necessitam de alguns cálculos para serem distribuídos aos diferentes produtos fabricados pela empresa, uma vez que são de difícil mensuração e apropriação a cada produto elaborado”. Seguindo o mesmo raciocínio, Martins (2010) evidencia que os custos indiretos são aqueles que necessitam de qualquer método de rateio ou de estimativas. São exemplos de custos indiretos a depreciação das máquinas e o aluguel da fábrica.

Bomfim e Passarelli (2006) destacam que existem diversos custos que poderiam ser identificados e calculados por produto, mas que pela sua dificuldade, irrelevância ou ainda pelo alto gasto para o seu controle, acabam sendo considerados como indiretos. Um exemplo dessa situação ocorre com a energia elétrica, visto que seria necessário um sistema de mensuração para poder distribuir o custo correspondente por produto.

Dessa forma, os custos diretos são aqueles que podem ser facilmente identificados na produção do bem ou serviço, sem a exigência de métodos de rateios ou divisões. Por sua vez, os custos indiretos, pela dificuldade de identificá-los nos produtos, necessitam obrigatoriamente de uma forma de rateio para a sua clara identificação.

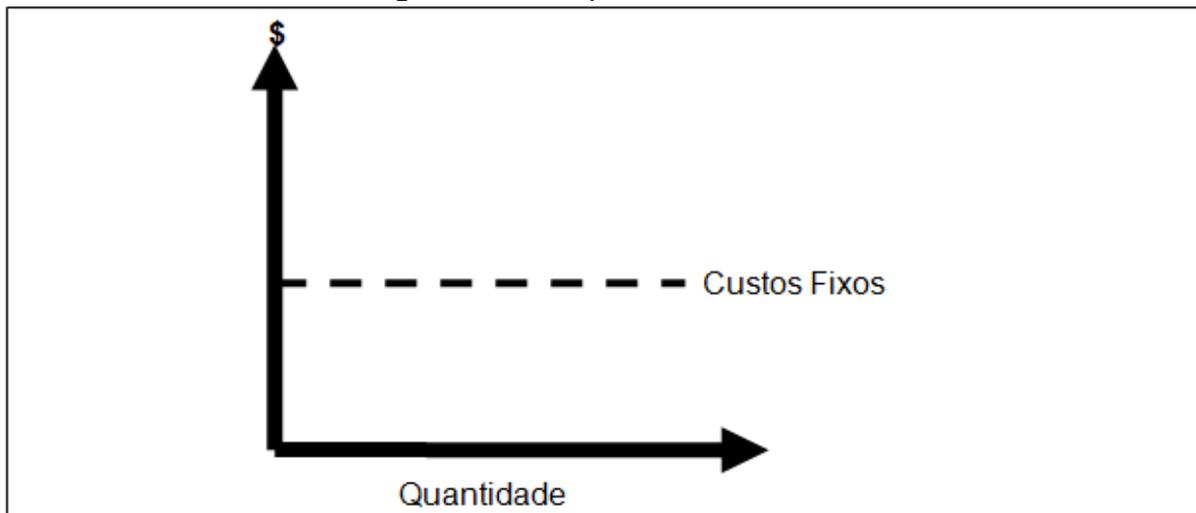
2.3.2 Quanto ao volume de produção

Os custos que se enquadram nesse quesito são denominados custos fixos e variáveis. Essa classificação ocorre em função do comportamento dos elementos de custos em relação às mudanças que possam ocorrer no volume de produção. Ou seja, se um nível de produção aumentar ou diminuir, os custos de alguns elementos acompanharão essa oscilação (MARTINS, 2010).

Para Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 28) os custos fixos são “aqueles cujos valores são os mesmos, qualquer que seja o volume de produção da empresa, dentro de um intervalo relevante. Portanto, eles não apresentam qualquer variação, em função do nível de produção.” Bertó e Beulke (2014) ressaltam que numa análise unitária do produto, os custos fixos variam inversamente em razão ao volume de

produção, ou seja, quanto mais unidades produzidas menor a parcela de custo fixo e vice-versa. A Figura 3 mostra o comportamento dos custos fixos.

Figura 3 – Comportamento dos custos fixos



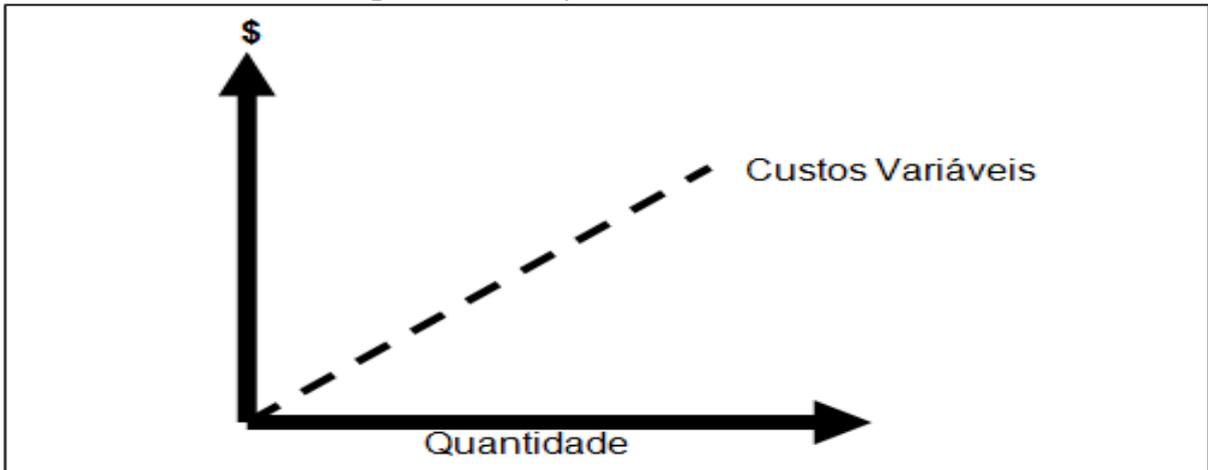
Fonte: Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 29).

Percebe-se que os custos fixos são constantes, independentemente da quantidade produzida. São exemplos de custos fixos o aluguel da fábrica e a depreciação.

Os custos variáveis são aqueles que se alteram conforme a quantidade produzida, como por exemplo, a matéria-prima consumida, as horas extras de produção e a mão de obra direta (DUBOIS, KULPA E SOUZA, 2006).

Para Wernke (2011, p. 32) os custos variáveis são “os gastos cujo valor total do período está proporcionalmente relacionado com o volume de mercadorias comercializadas: quanto maior for o montante de vendas, maiores serão os custos e as despesas variáveis totais do mês”. O comportamento dos custos variáveis pode ser analisado na Figura 4.

Figura 4 – Comportamento dos custos variáveis



Fonte: Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 30).

Conclui-se que os custos variáveis se alteram em razão das unidades produzidas dentro de um determinado período, enquanto que os custos fixos se mantêm constantes.

2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO

Conforme Berti (2006, p. 59), método de custeio é “a forma empregada ou maneira utilizada para se calcular o custo de um produto ou serviço”.

Na contabilidade de custos existem distintos métodos de custeio. Cada método utiliza diferentes terminologias e fórmulas de calcular os custos unitários e totais dos produtos. A Figura 5 mostra os principais métodos de custeio.

Figura 5 – Principais métodos de custeio



Fonte: Adaptado de Dubois, Kulpa e Souza (2006).

Cada método possui características próprias, podendo trazer benefícios ou prejuízos para a empresa, de acordo com o seu direcionamento estratégico. A seguir apresentam-se cada um dos métodos mencionados na figura 5.

2.4.1 Custeio por absorção

No método de custeio por absorção ocorre à apropriação de todos os custos do processo produtivo, sejam diretos ou indiretos, aos produtos. As despesas, consideradas gastos não pertencentes à produção, são excluídas do custo do produto.

Segundo Martins (2010, p. 37), o custeio por absorção “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.”

É o método mais tradicional e o mais utilizado nas empresas. Por ser uma metodologia derivada dos princípios fundamentais da contabilidade, o custeio por absorção é, no Brasil, o único método aceito pela legislação comercial e fiscal (CREPALDI, 2004; MARTINS, 2010).

Seu ponto negativo, porém, está na utilização de rateios na distribuição dos custos indiretos de produção. Para Wernke (2004), nem sempre os critérios adotados para a distribuição dos custos indiretos são objetivos, beneficiando alguns produtos e penalizando outros, por isso não é considerado um instrumento gerencial seguro para a tomada de decisão.

2.4.2 Custeio ABC

O custeio baseado em atividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*) teve sua concepção destacada na década de 80. Trata-se de um método de custeio que focaliza as atividades operacionais da empresa como elementos-chaves para a análise do custo. Seu principal objetivo é o aprimoramento na alocação dos custos e despesas indiretos fixos aos produtos (WERNKE, 2004).

De acordo com Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 154), o custeio ABC:

É um método de custeio que possibilita avaliar com maior acurácia as atividades desenvolvidas em uma empresa (tanto industrial, quanto de serviços), utilizando direcionadores para atribuir os gastos indiretos de uma

forma mais realista aos produtos e serviços. Tem por objetivo estabelecer meios de relacionar os Custos Indiretos de Fabricação (CIF) com as atividades. Com as relações estabelecidas, é possível atribuir-se mais diretamente os CIF aos produtos e serviços, reduzindo a necessidade de rateios [...]. O método ABC efetua uma análise de processos, demonstrando a relação entre recursos consumidos (o que foi gasto), atividades executadas (em que foi gasto) e os objetos de custo, que podem ser produtos ou serviços.

Com a globalização da economia, aliada à inovação tecnológica os custos passaram a ser um fator determinante como estratégia competitiva. As empresas buscam o menor custo em seus produtos, sem afetar a sua qualidade e funcionalidade. Nesse âmbito, o custeio ABC surge como um método de custeio de grande vantagem em relação aos outros métodos de custeio, pois procura reduzir sensivelmente as distorções causadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (MARTINS, 2010).

Uma das suas limitações, porém, é o alto sacrifício financeiro que pode ser gerado pela empresa para que o método seja colocado em prática, visto que o custeio ABC é mais complexo, demorado e minucioso. Apesar disso, sua aplicabilidade é percebida em empresas de manufatura e de prestação de serviços (DULPA, KULPA, SOUZA, 2006).

2.4.3 Custeio variável

No método de custeio variável são considerados apenas como custos dos produtos os custos e despesas variáveis, enquanto que os custos fixos são considerados como despesas do período.

Para Garrison, Norren e Brewer (2013, p.232):

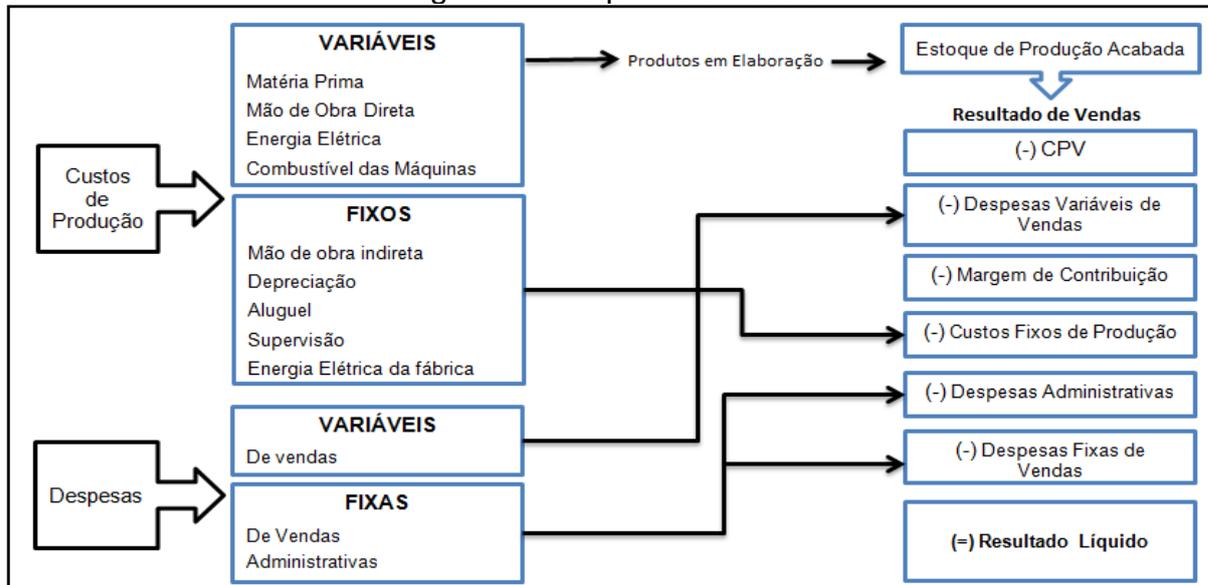
Pelo método de custeio variável, apenas os custos de produção que variam com o nível de produção são tratados como custos de produto. Isso normalmente incluiria materiais diretos, mão de obra direta e a porção variável dos custos indiretos de produção. Os custos fixos indiretos de produção não são tratados como um custo de produto nesse método. Em vez disso, os custos fixos indiretos de produção são tratados como um custo de período e, como as despesas de venda e administrativas, são lançados por completo em cada período. Como consequência, o custo de uma unidade de produto no estoque ou nos custos de produtos vendidos sob o método de custeio variável não contém nenhum custo geral de produção que seja fixo. O custeio variável às vezes é chamado de custeio direto ou custeio marginal.

Dubois, Kulpa e Souza (2006) afirmam que os gastos variáveis são os elementos essenciais desse método, por serem os responsáveis diretos pela

produção e venda dos bens e serviços. No momento que a empresa não produz e não comercializa seus produtos, estes gastos deixam de existir.

A Figura 6 mostra o esquema do método de custeio variável.

Figura 6 – Esquema do custeio variável



Fonte: Adaptado de Dutra (2003).

Do ponto de vista gerencial, o método de custeio variável é uma excelente ferramenta para a tomada de decisão. Conforme Bomfim e Passarelli (2006), a aplicação do custeio variável é de grande ajuda na avaliação de proposta de preço e alternativas de comercialização de produtos, no controle de custos fixos e variáveis e também no planejamento financeiro da empresa, através da análise custo/volume/lucro.

No entanto, Martins (2010) destaca que os princípios contábeis, hoje aceitos, não admitem o uso de demonstrações e balanços através do método de custeio variável, portanto não é reconhecido por contadores, auditores e pelo fisco no Brasil.

O Quadro 1 mostra as vantagens e desvantagens da utilização do custeio variável.

Quadro 1 – Vantagens e desvantagens do custeio variável

Método de Custeio Variável	
Vantagens	Desvantagens
Facilidade de obtenção da margem de contribuição por tipo de produto elaborado.	Dificuldade de segregação efetiva dos custos fixos e variáveis, como nos custos mistos. Isto é necessário, para maior exatidão dos elementos decisórios.
É uma ferramenta adequada para a tomada de decisão, pois só considera como custo do produto os elementos variáveis.	
O custeamento variável proporciona maior clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisão.	O custeio variável fere os princípios contábeis e por isso não é aceito para fins fiscais ou para uso de terceiros, especialmente nas empresas de capital aberto.
Oferece condições para os gerentes avaliarem o seu próprio desempenho de forma mais significativa, uma vez que eles só podem ser responsabilizados pelos custos variáveis.	
Maximização da margem de contribuição em valores totais mediante a visualização dos produtos com maior margem de contribuição unitária.	

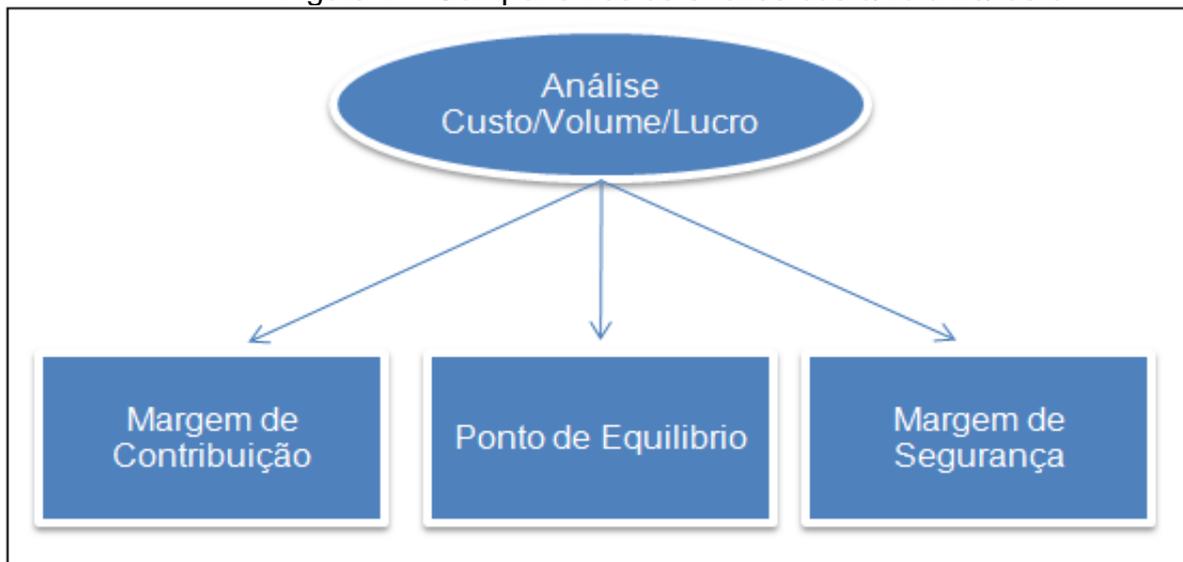
Fonte: Adaptado de Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 130).

Percebe-se que o custeio variável é um instrumento gerencial que contribui no processo de gestão, auxiliando a tomar melhores decisões no direcionamento da contribuição dos produtos nos resultados da empresa. Porém, esse método não é aceito pela legislação fiscal e fere os princípios contábeis.

2.5 ANÁLISE DE CUSTO/VOLUME/LUCRO (CVL)

A análise custo/volume/lucro é uma das ferramentas gerenciais mais utilizadas na tomada de decisão na área de custos. Ela permite observar as variações existentes entre as receitas totais, custos, volume produzido e o lucro alcançado. Para isso utiliza-se de três conceitos importantes, conforme mostra a Figura 7.

Figura 7 – Componentes da análise custo/volume/lucro



Fonte: Wernke (2004, p. 41).

Segundo Wernke (2004), o uso dessa ferramenta facilita responder questões relacionadas ao que acontecerá com o lucro da empresa se ocorrer aumento ou diminuição dos custos, queda ou elevação de vendas e redução ou majoração dos preços de venda.

De acordo com Souza e Clemente (2007), essa análise procura mostrar o comportamento dos custos e do lucro em função do nível de atividade, permitindo avaliar os resultados em relação às metas estabelecidas e proporcionando informações valiosas sobre a estrutura de custos da empresa.

Para facilitar o entendimento da análise CVL é preciso compreender os conceitos de margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança, os quais são importantes por proporcionarem informações úteis aos gestores.

2.5.1 Margem de contribuição

A margem de contribuição é um importante elemento para a tomada de decisão na análise CVL. É encontrada, subtraindo-se das receitas, os custos e despesas variáveis.

Martins (2003, p. 178) afirma que a margem de contribuição é “a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz a empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputada sem erro”.

Para Berti (2006, p. 149), a margem de contribuição é entendida da seguinte forma:

Chama-se margem de contribuição de um produto ou linha de produtos a parcela de receita que resta após deduzidos os custos variáveis, unitários e/ou totais. Os variáveis totais são por linha de produtos e compostos dos custos variáveis (ou proporcionais) de produção e de venda. A margem de contribuição é, pois, um valor restante destinado a cobrir os custos fixos (periódicos regulares e/ou programados) e ainda para formar o lucro desejado.

A margem de contribuição é um elemento primordial para a tomada de decisão, visto que, conhecê-la possibilita ao administrador reduzir custos e também adotar políticas de incremento de quantidade de vendas e redução dos preços unitários de venda dos produtos (WERNKE, 2004).

Pode-se encontrar a margem de contribuição de forma unitária ou total. Unitária é quando se calcula a contribuição de um único produto, enquanto que a total provém do cálculo de diversas unidades de um produto, indicando assim a sua importância no desempenho geral da empresa (BERTI, 2006).

2.5.2 Ponto de equilíbrio

Ocorre o ponto de equilíbrio quando as receitas totais se igualam aos custos e despesas totais, fazendo com que o resultado das operações da empresa seja igual a zero.

Para Dutra (2003, p. 336):

No ponto de equilíbrio a empresa está produzindo somente o suficiente para gerar receita que se iguala ao custo, ou seja, quando está operando em um nível de produção igual a seu ponto de equilíbrio, a empresa não apresenta lucro nem prejuízo, pois está gerando recursos suficientes apenas para remunerar seus fatores de produção. Esse ponto indica o mínimo de receita gerada pela produção para que a empresa não sofra prejuízo.

Seguindo o mesmo contexto, Berti (2006, p. 147) diz que:

Ponto de equilíbrio é o momento em que o resultado das operações da empresa é nulo, ou seja, a receita total é igual à soma dos custos e despesas totais. Se a empresa operar acima desse nível, passa a ter um resultado positivo (lucro), abaixo desse nível o resultado é negativo (prejuízo).

Wernke (2004) comenta que dependendo da necessidade do gestor, o ponto de equilíbrio pode fornecer ajustes que supram às informações gerenciais não possuídas. Tais ajustes originam diferentes tipos de ponto de equilíbrio, os quais se adaptam às diversas situações de planejamento da empresa.

Os tipos de ponto de equilíbrio são mostrados no Quadro 2:

Quadro 2 – Tipos de ponto de equilíbrio

Tipos de Ponto de Equilíbrio (PE)	Conceito	Fórmula
PE Contábil em Unidades	Define a quantidade de produtos que deve ser fabricado e vendido para que o resultado seja zero.	$PEC = \text{Gastos Fixos} / MC \$$
PE Contábil em Valor	Representa o valor mínimo (\$) que deve ser vendido para que a empresa não tenha nem prejuízo nem lucro.	$PEC = \text{Gastos Fixos} / MC \%$
PE Financeiro	Neste tipo de PE exclui-se dos custos fixos totais o valor relativo à depreciação e considera-se a parcela de débitos bancários ou para com terceiros que a empresa necessita saldar	$PEF = (\text{Gastos Fixos} - \text{Depreciação} + \text{Dívidas}) / MC \text{ un}$
PE Econômico	Inclui em sua fórmula a variável “Lucro desejado” em razão que este PE busca saber a quantidade necessária de vendas para atingir o lucro desejado pelos acionistas	$PEE = (\text{Gastos Fixos} + \text{Lucro desejado}) / MC \text{ un}$

Fonte: Adaptado de Wernke (2004, p. 50 – 53).

A informação obtida por meio do ponto de equilíbrio identifica para a entidade o nível mínimo com que deve operar suas atividades, tanto em seu global como por produto individual, além de fornecer subsídios para tomar decisões que impactam a política de vendas, como por exemplo, na alteração do *mix* de produtos em um determinado período. O gestor, porém, deve estar atento, pois essa técnica possui algumas limitações na sua utilização, como a de ser uma ferramenta de uso de gestão de curto prazo (WERNKE, 2004).

2.5.3 Margem de segurança

Se a empresa operar as suas atividades no nível de seu ponto de equilíbrio, ela estará vulnerável a qualquer circunstância do mercado que poderá levá-la ao prejuízo, tornando-a inviável. Para prevenir esse acontecimento vale que a entidade opere em certo nível de segurança, que pode ser definido como as vendas ocorridas acima do seu ponto de equilíbrio.

Para Santos (2005, p. 57), a margem de segurança é o “diferencial entre o total de vendas planejadas e as vendas no ponto de equilíbrio [...]. Quanto maior for a margem de segurança operacional maiores serão as possibilidades de negociação de preços envolvendo as relações custo, volume e lucro.”

Dubois, Kulpa e Souza (2006) afirmam que a margem de segurança mostra o quanto as vendas podem cair sem que a empresa opere com prejuízo no período. Ela pode ser calculada na forma percentual, em valor monetário e em unidades, conforme mostra o Quadro 3.

Quadro 3 – Fórmulas da margem de segurança

Margem de Segurança	Fórmula
Percentual (%)	$MS = \text{Margem de Segurança (\$)} / \text{Vendas totais (\$)}$
Valor (\$)	$MS = \text{Vendas (\$)} - \text{Vendas no Ponto de equilíbrio (\$)}$
Unidades	$MS = \text{Vendas em unidades} - \text{Vendas em unidades no ponto de equilíbrio}$

Fonte: Adaptado de Wernke (2004, p. 62).

A margem de segurança mensura o nível de risco para o empreendimento, ou seja, quanto mais próximas as vendas estiverem do ponto de equilíbrio maior será o risco operacional, no qual qualquer movimento de queda nas vendas pode levar a entidade à área de prejuízo (DULBOIS; KULPA; SOUZA, 2006).

Para Menegali e Oliveira (2015) a margem de segurança é utilizada nas empresas para medir o nível exato em que deve operar para que não haja prejuízo operacional. Deve ser usada juntamente com o ponto de equilíbrio para quantificar o total que o excede, tornando-se assim útil para tomadas de decisões que influenciam no lucro da organização.

2.6 FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA

A elaboração do preço de venda é um processo crucial para a saúde econômica e financeira das empresas. Num mercado caracterizado pela concorrência acirrada, aliado a falta de conhecimento por parte de muitos gestores das ferramentas de gestão de custos, é comum que muitas empresas formalizem o preço de vendas de seus produtos de forma errônea, ocasionando resultado negativo e, conseqüentemente, severa dificuldade financeira.

Segundo Wernke (2004, p. 126) “a correta formação de preços de venda é questão fundamental para sobrevivência e crescimento das empresas, independentemente do porte e da área de atuação.” Nesse sentido, Martins (2010) enfatiza que é importante, no processo de formação de preços de vendas, levar em consideração os aspectos mercadológicos, econômicos e de custos. Para isso, é necessário que os gestores conheçam detalhadamente as informações de custo dos seus produtos, além de analisar o mercado em que atuam e a rentabilidade desejada na sua comercialização.

Para Bomfim e Passarelli (2006, p. 432):

A formação ou o simples reajuste dos preços de vendas são sempre orientados por três fatores básicos: os custos do bem apreçado, a concorrência que o mercado oferece a esse bem e o nível do lucro pretendido pela empresa [...]. Em última análise, o preço de venda é uma tentativa de conciliar dois interesses antagônicos: o interesse do investidor (que busca lucro máximo com riscos mínimos) e o interesse do consumidor (que busca o máximo de satisfação com o mínimo de dispêndio).

Assim, além de analisar a participação dos gastos de determinado produto para elaborar seu preço de comercialização, cabe ao gestor preocupar-se em atender às necessidades do consumidor, visto que suas exigências quanto à qualidade e preço estão cada vez mais elevadas.

2.6.1 *Mark-up*

A taxa de marcação conhecida como *Mark-up* é um dos métodos de precificação mais utilizados no ramo empresarial e consiste em formar o preço de venda por meio da aplicação de um índice sobre o custo do produto. Sua principal finalidade é cobrir contas que incidirão no momento da venda, como a tributação sobre vendas (ICMS, PIS, COFINS, IPI ou Simples), despesas administrativas fixas,

despesas de vendas, custos indiretos fixos de produção, percentuais sobre o preço de venda (comissões sobre vendas, taxas de franquias de cartão de crédito, entre outros) e margem de lucro (WERNKE, 2004).

Para Lemes Júnior e Pisa (2010, p. 135),

Mark-Up é um índice ou percentual que irá adicionar-se aos custos e despesas, o que não significa que deve ser aplicado linearmente a todos os bens e serviços. O *Mark-up* a ser utilizado será estruturado conforme a incidência de impostos, despesas variáveis de venda, despesas operacionais e o lucro desejado na venda, observadas as circunstâncias e interesses mercadológicos e financeiros, as experiências passadas, tudo combinado de forma equilibrada para que a empresa consiga atingir seus objetivos.

Um dos pontos que mais chamam a atenção, nessa forma de precificação, é o percentual de margem de lucro a ser utilizado pela empresa. Esse ponto depende de inúmeros fatores e normalmente difere de empresa para empresa, ainda que atuem no mesmo segmento de mercado (WERNKE, 2004).

Além disso, o *Mark-up*, na prática é confundido muitas vezes com o lucro da venda, gerando uma imagem errônea da empresa, além de ser uma afirmação incorreta, uma vez que o preço formado com a aplicação deste índice serve para cobrir custos e despesas incluídos no produto, restando apenas uma parcela de lucro (LEMES JÚNIOR; PISA, 2010).

Existem duas maneiras de encontrar o preço de venda pelo *Mark-up*, como mostra o Quadro 4.

Quadro 4 – Tipos de *Mark-up*

<i>Tipo de Mark - Up</i>	Fórmula
<i>Mark-Up Divisor</i>	$\text{Preço de Venda} = \frac{\text{Custos de Compras}}{1 - (\text{Despesas Variáveis \%} / 100)}$
<i>Mark-Up Multiplicador</i>	$\text{Preço Venda} = \frac{1}{1 - (\text{Esp. Variáveis \%} / 100)} \times \text{Custo de Compra}$

Fonte: Adaptado de Wernke (2004).

Wernke (2004) destaca que independentemente da forma adotada, o resultado obtido será o mesmo.

2.7 ESTUDOS ANTERIORES

Elaborar o preço de venda ideal é um constante desafio no dia-a-dia do empreendedor. É preciso estar atento a todos os gastos ocorridos dentro da empresa, além de conhecer o preço ofertado pela concorrência e a exigência do mercado consumidor. Com isso, cabe ao gestor a escolha de um método adequado de precificação, capaz de ofertar a satisfação do consumidor e o lucro esperado na venda. O *Mark-up* é um método bastante utilizado dentro das empresas. Porém, muitas vezes é utilizado de forma errônea, iludindo a ideia de lucro projetada pelos gestores. Nesse intuito, são apresentados alguns estudos anteriores mostrando a importância da aplicação correta desse método.

Focando a correta elaboração do preço de venda através do *Mark-up*, Medeiros, Silva e Montevechi (2004) elaboraram a precificação de uma empresa de serviços de limpezas através de uma planilha de custos, da identificação de coeficientes econômicos e do valor percentual do *Mark-up*, concluindo que a empresa estudada deveria aumentar a eficiência e a eficácia em seu setor administrativo, reduzindo custos e preservando a eficiência produtiva, garantindo a qualidade nos serviços prestados e a competitividade no mercado.

Rocha Junior (2012) utilizou o custeio variável como base de informações para chegar a formação de preço de venda pelo *Mark-up* em uma empresa prestadora de serviços automotivos e realizou uma precificação estratégica com os valores encontrados perante a empresa concorrente. Com isso, foi mostrado que a precificação com base no *Mark-up* reflete a prudência de cobrir os custos e obter a margem de contribuição capaz de cobrir as despesas e conseguir o lucro desejado.

Boschi et al (2013) apresentaram um artigo mostrando a formação de preço de venda baseado no método *Mark-up* em uma Indústria de móveis, afirmando assim que esse método vem a trazer praticidade e segurança para a empresa produzir sem gerar prejuízo.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta seção explana a metodologia do estudo, inicialmente descreve o enquadramento metodológico e, logo após, os procedimentos para coleta e análise dos dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Para analisar o problema levantado, o estudo é caracterizado pela abordagem qualitativa. Gressler (2004) descreve que a abordagem qualitativa é utilizada quando se busca descrever a complexidade de um problema não envolvendo a manipulação de variáveis ou estudos experimentais. Bonat (2009, p. 12) menciona que o pesquisador, na abordagem qualitativa, deve ser imparcial e “procurar analisar todas as esferas do conhecimento que interfiram na pesquisa e verificar a possibilidade de todos os resultados obtidos”. Assim, os dados coletados na empresa objeto de estudo nortearam o trabalho para a utilização da técnica *Markup*.

Quanto aos objetivos, a pesquisa classifica-se como descritiva. Para Gil (1996, p. 46) “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre as variáveis”. Dessa forma, serão utilizados as informações gerenciais da empresa para resolução do problema abordado no estudo.

Com relação aos procedimentos, são adotados a pesquisa bibliográfica e documental e o estudo de caso. O estudo bibliográfico, segundo Michel (2015), é o primeiro passo de uma pesquisa e visa levantar as informações necessárias para definir os seus objetivos e auxiliar na resolução do problema.

A pesquisa documental assemelha-se com a pesquisa bibliográfica, sendo que a diferença entre ambas está na fonte de pesquisa. Enquanto que na pesquisa bibliográfica se utiliza das contribuições de diversos autores, a pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados conforme os objetivos da pesquisa (GIL, 2008).

Sobre o estudo de caso Michel (2015, p. 65) afirma que,

Consiste na investigação de casos isolados ou de pequenos grupos, com o propósito de compreender fatos, fenômenos sociais [...]. Caracteriza-se por exigir estudo aprofundado, qualitativo e/ou quantitativo, no qual se procura reunir o maior número de informações sobre o objeto de interesse, utilizando-se variadas técnicas de coletas de dados, para apreender todas as variáveis da unidade analisada e concluir, indutivamente, sobre as questões propostas.

Por meio das informações relacionadas ao custo operacional na empresa estudada, o estudo de caso possibilitou compreender a formação de preço de venda de seus produtos, auxiliando os gestores na tomada de decisão.

3.1.2 Procedimento e coleta de dados

Para atingir o objetivo do trabalho foi realizado estudo de caso em uma empresa de produtos agropecuários situada na cidade de Araranguá.

Foram coletados e analisados documentos como notas fiscais, relatórios financeiros e contábeis, obtendo assim as informações necessárias para a aplicação do método de custeio variável. Com os dados obtidos foi realizada a análise custo/volume/lucro do período e a formação do preço de venda pela fórmula do *Mark-up* de 10 produtos comercializados na empresa.

4 ESTUDO DE CASO

No presente capítulo, os conceitos apresentados nos capítulos anteriores são colocados em prática. Dessa forma, evidenciam-se aqui as informações utilizadas para aplicação da fórmula do *Mark-up*, no cálculo do preço de venda dos produtos do comércio varejista de produtos agropecuários localizado na cidade de Araranguá e que doravante será tratado pelo nome fictício de Ômega Agropecuária. As informações analisadas referem-se ao último trimestre do ano de 2016.

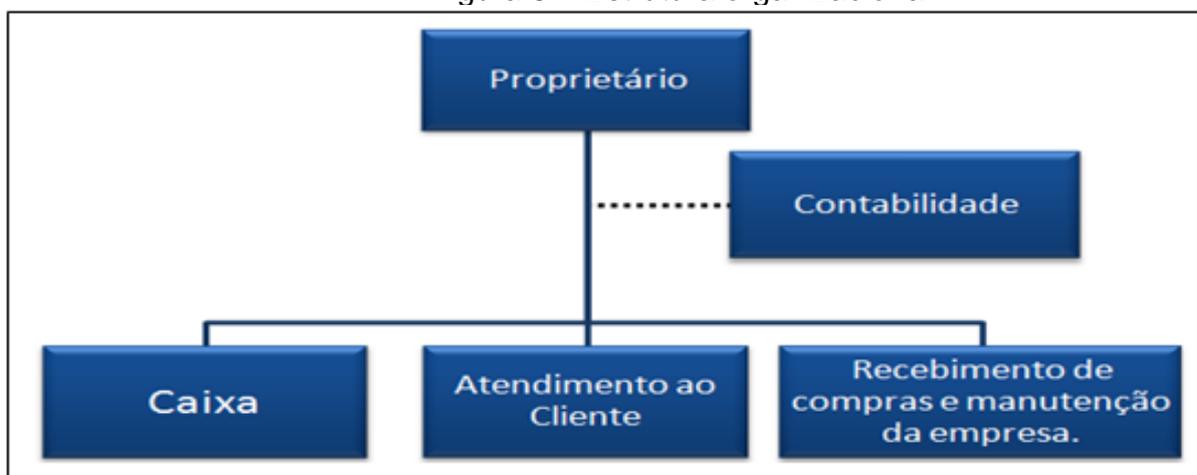
Inicia-se com a caracterização da empresa, em seguida é explanado o levantamento das informações pertinentes para aplicação da fórmula do *Mark-up* e cálculo do preço de venda dos produtos. E por fim, é realizada a comparação do preço encontrado no estudo com o praticado pela empresa.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

O estudo de caso foi realizado em uma empresa localizada no município de Araranguá. Fundada em 1986 é, atualmente, uma das lojas do setor varejista de produtos agropecuários mais conhecidas na cidade. Destaca-se por seu vasto portfólio de produtos, que abrange as necessidades tanto do produtor rural como também do público urbano.

O quadro societário é composto por dois membros, aqui denominado sócio A e sócio B, e a escrituração contábil da empresa é terceirizada. A Figura 8 mostra a estrutura organizacional da empresa.

Figura 8 – Estrutura organizacional



Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

O sócio A é gerente administrativo da empresa e é responsável pela parte financeira e pelas compras de mercadorias. Realiza ainda a fixação do preço de venda dos produtos, o atendimento aos clientes e a manutenção da empresa. O sócio B não participa diretamente das atividades da empresa.

O quadro de funcionários é composto por apenas um colaborador, devidamente contratado, o qual realiza as funções de caixa, atendimento aos clientes, recebimento e conferência de mercadorias e organização da loja.

4.1.1 Produtos comercializados

A Ômega Agropecuária dispõe de uma ampla linha de produtos com o intuito de atender às necessidades do produtor rural e conta também com uma variedade de itens para o uso doméstico ou de empresas. No Quadro 5 pode-se observar as linhas de produtos comercializados na empresa.

Quadro 5 – Produtos comercializados

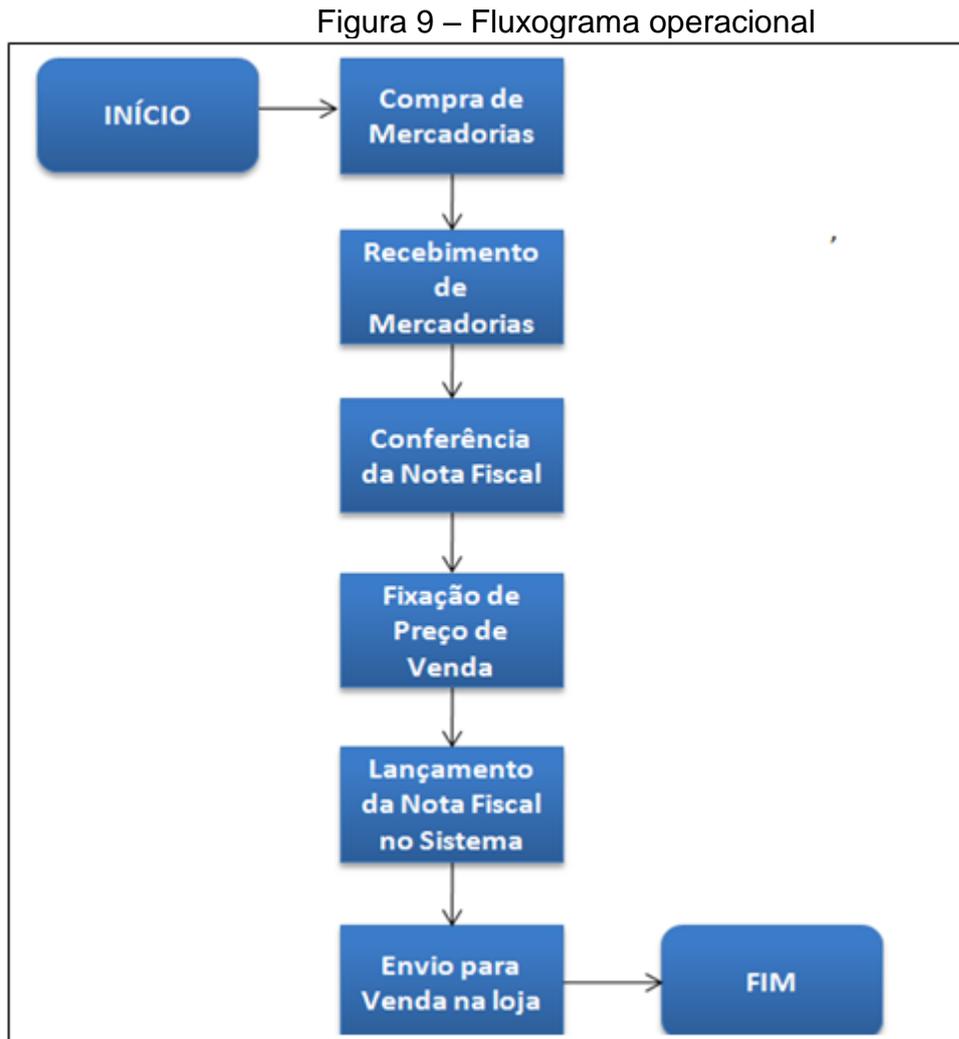
Linha	Produtos
Agrícola	* Defensivos (Inseticidas, Herbicidas e Fungicidas); * Fertilizantes químicos e orgânicos; * Sementes de culturas em geral.
Domissanitários	* Produtos de Limpeza; * Desinfestantes domésticos;
Veterinária	* Equipamentos auxiliares (Ex: seringas e agulhas) * Rações para animais em geral; * Medicamentos Veterinários;
Maquinários	* Plantadeiras Manuais; * Pulverizadores costais; * Aparadores de Grama.
Ferragens	* Lonas; * Cordas; * Ferramentas diversas (Ex: Enxada, Pregos, Machado, botas, etc)

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

A empresa conta com mais de 100 produtos a disposição para atender seus clientes, buscando sempre renovar suas marcas e portfólio para manter-se atualizada no mercado.

4.1.2 Fluxograma operacional

O fluxograma representa por meio de símbolos e imagens um processo dentro da empresa, descrevendo passo a passo como funciona cada função deste processo. A Figura 9 mostra o fluxograma operacional da Ômega Agropecuária.



Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

As compras de mercadorias são realizadas em dias programados e acordados antecipadamente com os fornecedores. Efetuado o pedido, no ato do recebimento da mercadoria é realizada a conferência da nota fiscal. Uma vez conferida a nota fiscal e aceito o pedido, ocorre a formação do preço de venda. Feito isso, a nota fiscal é lançada no sistema da empresa e, posteriormente, os produtos estão prontos para serem comercializados.

4.1.3 Regime tributário

A empresa adota como regime de tributação a modalidade do Lucro Real. Oliveira et al. (2015) relatam que o lucro real é aquele realmente apurado pela contabilidade, com base na completa escrituração contábil fiscal, observando rigorosamente os princípios contábeis e normas fiscais e comerciais. Atenta-se para o fato de que na modalidade do Lucro Real pode-se realizar o aproveitamento de créditos tributários (não-cumulatividade).

4.2 RECEITAS

Considera-se como receitas na empresa toda a venda de mercadorias realizada em um determinado período, independentemente se esta foi à vista ou a prazo. O Quadro 6 mostra o valor das receitas no último trimestre de 2016.

Quadro 6 – Receitas

Receita/Receita Líquida				
Descrição	out/16	nov/16	dez/16	TOTAL
Receita Bruta de Vendas	R\$ 1.754.205,80	R\$ 1.734.346,81	R\$ 1.030.080,10	R\$ 4.518.632,71
Vendas a Prazo	R\$ 1.743.614,05	R\$ 1.724.349,39	R\$ 1.017.083,30	R\$ 4.485.046,74
Vendas a Vista	R\$ 10.591,75	R\$ 9.997,42	R\$ 12.996,80	R\$ 33.585,97
Deduções da Receita	-R\$ 8.215,40	-R\$ 17.605,75	-R\$ 110.454,76	-R\$ 136.275,91
Devoluções	R\$ -	-R\$ 9.683,74	-R\$ 97.760,00	-R\$ 107.443,74
Impostos	-R\$ 8.215,40	-R\$ 7.922,01	-R\$ 12.694,76	-R\$ 28.832,17
Receita Líquida	R\$ 1.745.990,40	R\$ 1.716.741,06	R\$ 919.625,34	R\$ 4.382.356,80

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

O mês de outubro apresentou o melhor resultado da receita líquida do período analisado, representando 39,84% no trimestre. O mês de dezembro destacou-se pelos maiores valores obtidos nas devoluções e nos impostos. Este último é justificado ao fato de que a empresa vendeu mais itens sujeitos a incidência de ICMS, PIS e COFINS do que nos meses anteriores.

4.3 GASTOS VARIÁVEIS

Os gastos variáveis são aqueles que são alterados conforme o volume de itens vendidos. Os gastos incorridos no período na Ômega Agropecuária são mostrados no Quadro 7.

Quadro 7 – Gastos variáveis

Gastos Variáveis					
Descrição	CV/DV	out/16	nov/16	dez/16	Total
Mercadorias Vendidas	CV	R\$ 1.702.387,66	R\$ 1.648.909,50	R\$ 893.590,34	R\$ 4.244.887,50
Taxas Cartão de Credito	DV	R\$ 199,55	R\$ 192,56	R\$ 214,86	R\$ 606,97
Comissões s/ Vendas	DV	R\$ 144,32	R\$ 53,30	R\$ 205,89	R\$ 403,51
Embalagens	DV	R\$ 40,00	R\$ 40,00	R\$ 40,00	R\$ 120,00
TOTAL		R\$ 1.702.771,53	R\$ 1.649.195,36	R\$ 894.051,09	R\$ 4.246.017,98

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

Entre os gastos variáveis, classifica-se como custo variável a venda de mercadorias, a qual representa 99,97% do total dos gastos, destacando-se o mês de outubro como o de maior valor no trimestre. A taxa de cartão de crédito, as comissões sobre vendas e as embalagens são classificados como despesas variáveis e representaram apenas 0,03% do montante total de gastos.

4.4 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

Para conhecer a margem de contribuição é necessário subtrair da receita líquida de vendas os valores dos gastos variáveis. No estudo realizado na Ômega Agropecuária o valor da margem de contribuição é mostrado no Quadro 8.

Quadro 8 – Margem de contribuição

Margem de Contribuição				
Descrição	out/16	nov/16	dez/16	TOTAL
Receita Líquida	R\$ 1.745.990,40	R\$ 1.716.741,06	R\$ 919.625,34	R\$ 4.382.356,80
Gastos Variáveis	R\$ 1.702.771,53	R\$ 1.649.195,36	R\$ 894.051,09	R\$ 4.246.017,98
MC Total	R\$ 43.218,87	R\$ 67.545,70	R\$ 25.574,25	R\$ 136.338,82
MC em %	2,48%	3,93%	2,78%	3,11%

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

O mês de novembro apresentou o melhor desempenho da margem de contribuição, representando 49,54% do total no trimestre. Apesar da receita líquida desse mês não ter o maior valor no período analisado, esse resultado foi possível graças ao menor valor ocorrido nos gastos variáveis do mesmo mês.

4.5 DESPESAS FIXAS

Entendem-se como despesas fixas aquelas que não sofrem alteração pelo volume de vendas ocorrido na empresa, ou seja, mesmo que seus valores se alterem de um período a outro, estes não são influenciados pela quantidade vendida de produtos. O Quadro 9 mostra as despesas fixas da empresa no período analisado.

Quadro 9 – Despesas fixas

Despesas Fixas				
Descrição	out/16	nov/16	dez/16	TOTAL
Água	R\$ 35,25	R\$ 34,32	R\$ 34,32	R\$ 103,89
Alvará de Funcionamento	R\$ 108,32	R\$ 108,32	R\$ 108,32	R\$ 324,96
Aluguel Sala Comercial	R\$ 2.050,00	R\$ 2.050,00	R\$ 2.050,00	R\$ 6.150,00
Alvará Sanitário	R\$ 27,80	R\$ 27,80	R\$ 27,80	R\$ 83,40
Contabilidade	R\$ 1.281,98	R\$ 1.426,30	R\$ 3.626,30	R\$ 6.334,58
Depreciação e amortização	R\$ 115,96	R\$ 111,42	R\$ 98,17	R\$ 325,55
Despesas Administrativas	R\$ 117,88	R\$ 418,76	R\$ 378,35	R\$ 914,99
Despesas Financeiras	R\$ 5.976,01	R\$ 5.717,57	R\$ 6.570,02	R\$ 18.263,60
Energia elétrica	R\$ 122,16	R\$ 127,48	R\$ 136,62	R\$ 386,26
Licença p/ comércio de Medicamentos	R\$ 7,84	R\$ 7,84	R\$ 7,84	R\$ 23,52
Licença p/ Venda de Defensivos	R\$ 193,23	R\$ 193,23	R\$ 193,23	R\$ 579,69
Materiais de expediente	R\$ 20,00	R\$ -	R\$ 27,00	R\$ 47,00
Material de Limpeza	R\$ 30,00	R\$ 30,00	R\$ 30,00	R\$ 90,00
Pró-Labore	R\$ 4.200,00	R\$ 4.200,00	R\$ 4.200,00	R\$ 12.600,00
Salários	R\$ 1.827,50	R\$ 1.827,50	R\$ 1.827,50	R\$ 5.482,50
Sistema ERP	R\$ 261,57	R\$ 282,30	R\$ 284,15	R\$ 828,02
Taxa emissão de boleto	R\$ 33,20	R\$ 3,40	R\$ 17,50	R\$ 54,10
Telefone e Internet	R\$ 164,87	R\$ 164,30	R\$ 158,15	R\$ 487,32
TOTAL	R\$ 16.573,57	R\$ 16.730,54	R\$ 19.775,27	R\$ 53.079,38

Fonte: Elaborado pelo autor (2017)

As despesas fixas do período totalizaram o valor de R\$ 53.079,38. Dentre os valores destacam-se as despesas financeiras, o pró-labore, a contabilidade, o aluguel da sala comercial e os salários, os quais representam 92% do total no trimestre. Vale ressaltar que as licenças para comércio de medicamentos e defensivos são despesas exclusivas do comércio agropecuário.

4.6 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DE EXERCÍCIO

A partir das informações mostradas nos tópicos anteriores é possível elaborar a demonstração do resultado do período analisado pelo método de custeio variável, o qual é observado no Quadro 10.

Quadro 10 – Demonstração de resultado

Demonstração de Resultado					
Descrição	out/16	nov/16	dez/16	TOTAL	AV%
Receita Bruta de Vendas	R\$ 1.754.205,80	R\$ 1.734.346,81	R\$ 1.030.080,10	R\$ 4.518.632,71	
Vendas a Prazo	R\$ 1.743.614,05	R\$ 1.724.349,39	R\$ 1.017.083,30	R\$ 4.485.046,74	
Vendas a Vista	R\$ 10.591,75	R\$ 9.997,42	R\$ 12.996,80	R\$ 33.585,97	
Deduções da Receita	-R\$ 8.215,40	-R\$ 17.605,75	-R\$ 110.454,76	-R\$ 136.275,91	
Devoluções	R\$ -	-R\$ 9.683,74	-R\$ 97.760,00	-R\$ 107.443,74	
Impostos	-R\$ 8.215,40	-R\$ 7.922,01	-R\$ 12.694,76	-R\$ 28.832,17	
Receita Líquida	R\$ 1.745.990,40	R\$ 1.716.741,06	R\$ 919.625,34	R\$ 4.382.356,80	100,00%
Gastos Variáveis	-R\$ 1.702.771,53	-R\$ 1.649.195,36	-R\$ 894.051,09	-R\$ 4.246.017,98	-96,89%
Custos variáveis	-R\$ 1.702.387,66	-R\$ 1.648.909,50	-R\$ 893.590,34	-R\$ 4.244.887,50	-96,86%
Despesas Variáveis	-R\$ 383,87	-R\$ 285,86	-R\$ 460,75	-R\$ 1.130,48	-0,03%
Margem de Contribuição	R\$ 43.218,87	R\$ 67.545,70	R\$ 25.574,25	R\$ 136.338,82	3,11%
Gastos Fixos	-R\$ 16.573,57	-R\$ 16.730,54	-R\$ 19.775,27	-R\$ 53.079,38	-1,21%
Despesas Fixas	-R\$ 16.573,57	-R\$ 16.730,54	-R\$ 19.775,27	-R\$ 53.079,38	-1,21%
Lucro Líquido	R\$ 26.645,30	R\$ 50.815,16	R\$ 5.798,98	R\$ 83.259,44	1,90%

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

Conforme o quadro 10, a empresa obteve lucro em todos os meses do período analisado. A margem de contribuição representou 3,11% do total de vendas, sobrando o montante de R\$ 136.338,82 para o pagamento das despesas fixas. Após as despesas fixas, a empresa obteve um resultado positivo total de R\$ 83.259,44.

O mês de novembro foi o de melhor desempenho operacional, visto que o seu lucro líquido representa 61,03% do valor total do trimestre. Já o mês de dezembro teve o pior resultado, principalmente pela queda de vendas, ocasionando o lucro mais baixo do período.

4.7 PONTO DE EQUILÍBRIO

O ponto de equilíbrio ocorre quando as receitas e despesas são equivalentes e geram resultado operacional igual a zero. O valor encontrado no período analisado é mostrado no Quadro 11.

Quadro 11 – Ponto de equilíbrio

Ponto De Equilíbrio				
Descrição	out/16	nov/16	dez/16	TOTAL
Contábil	R\$ 669.552,29	R\$ 425.223,28	R\$ 711.099,60	R\$ 1.805.875,17
Financeiro	R\$ 664.867,64	R\$ 422.391,43	R\$ 707.569,50	R\$ 1.794.828,58
Econômico	R\$ 1.073.540,27	R\$ 679.383,21	R\$ 1.070.689,95	R\$ 2.823.613,43

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

O ponto de equilíbrio contábil é encontrado pela divisão das despesas fixas pela margem de contribuição em percentual, o qual totalizou o valor de R\$ 1.805.875,17.

Para o cálculo do ponto de equilíbrio financeiro foram desconsideradas as despesas com depreciação, visto que esta não gera desembolso para a empresa, totalizando assim o valor de R\$ 1.794.828,58.

E por fim, no ponto de equilíbrio econômico é considerada a variável de lucro desejado com as vendas de mercadorias. Foi considerado um retorno de R\$ 10.000,00 nas vendas totais, e encontrado assim, o valor de R\$ 2.823.613,43 para o período.

4.8 MARGEM DE SEGURANÇA

A margem de segurança mensura a diferença entre o valor das vendas e o valor encontrado no ponto de equilíbrio contábil. Mostra o quanto as vendas do período podem cair sem que ocorra prejuízo no resultado da entidade. O Quadro 12 mostra a margem de segurança do período analisado.

Quadro 12 – Margem de segurança

Margem de Segurança				
Descrição	out/16	nov/16	dez/16	TOTAL
Valores	R\$ 1.076.438,11	R\$ 1.291.517,78	R\$ 208.525,74	R\$ 2.576.481,63
Percentual (%)	62%	75%	23%	

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

O valor da margem de segurança em percentual é encontrado pela divisão do seu valor em reais pelo valor das receitas. Percebe-se, assim, que a margem de segurança no mês de novembro foi a melhor do período, podendo diminuir as vendas em até 75%. Vale ressaltar que com tal diminuição a entidade

estaria operando sem lucro e sem prejuízo. Diminuir as vendas, acima desse percentual levaria a empresa a resultados negativos.

4.9 PROPOSTA DE FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Para a realizar a proposta de formação de preço de venda pelo método do *Mark-up* é necessário conhecer algumas informações específicas dos produtos, como é o caso dos impostos sobre vendas e os custos diretos. No estudo foram escolhidos 10 itens que servirão como base para a precificação pelo *Mark-up*. O Quadro 13 e 14 mostram, respectivamente, o percentual de alíquotas sobre vendas dos produtos e o custo direto dos produtos.

Quadro 13 – Impostos sobre vendas em %

Impostos s/ Vendas em %										
Descrição	Produtos									
	Semente de Rucula 100g	Botina Segurança	Corda Seda Kg	Cupinicida (lt)	Eletrificador de Cerca	K-othrine 30 ml	Milho Grão 25Kg	Tela Sombrite 3x50mt	Areia Sanitária 4kg	Ração Monello 8Kg
ICMS S/ Vendas	Isento	17,00%	17,00%	17,00%	Isento	Isento	Isento	17,00%	17,00%	Isento
PIS s/ Vendas	Isento	1,65%	1,65%	1,65%	1,65%	1,65%	Isento	1,65%	1,65%	1,65%
COFINS S/ Vendas	Isento	7,60%	7,60%	7,60%	7,60%	7,60%	Isento	7,60%	7,60%	7,60%
% TOTAL	-	26,25%	26,25%	26,25%	9,25%	9,25%	-	26,25%	26,25%	9,25%

Fonte: Elaborado pelo autor

Os impostos são destacados conforme a sua incidência no momento da venda, sendo que seus valores variam conforme o item vendido. A semente de rúcula 100g e o Milho em grão de 25kg se beneficiam pela isenção em todos os tributos, enquanto que o K-othrine 30ml, o eletrificador de cerca e a ração monello 8kg possuem somente isenção no ICMS.

Quadro 14 – Custo direto dos produtos

Custo Direto											
Descrição	Produtos										
	Semente de Rucula 100g	Botina Segurança	Corda Seda Kg	Cupinicida (lt)	Eletrificador de Cerca	K-othrine 30 ml	Milho Grão 25Kg	Tela Sombrite 3x50mt	Areia Sanitária 4kg	Ração Monello 8Kg	
Custo de Compra	R\$ 18,47	R\$ 39,90	R\$ 8,99	R\$ 69,80	R\$ 40,00	R\$ 6,41	R\$ 17,00	R\$ 162,85	R\$ 5,99	R\$ 43,99	
ICMS a Recuperar	Isento	-R\$ 6,78	-R\$ 1,53	-R\$ 11,87	Isento	Isento	Isento	-R\$ 27,68	-R\$ 1,02	Isento	
Pis a Recuperar	Isento	-R\$ 0,66	-R\$ 0,15	-R\$ 1,15	-R\$ 0,66	-R\$ 0,11	Isento	-R\$ 2,69	-R\$ 0,10	-R\$ 0,73	
Cofins a Recuperar	Isento	-R\$ 3,03	-R\$ 0,68	-R\$ 5,30	-R\$ 3,04	-R\$ 0,49	Isento	-R\$ 12,38	-R\$ 0,46	-R\$ 3,35	
CUSTO REAL	R\$ 18,47	R\$ 29,43	R\$ 6,63	R\$ 51,48	R\$ 36,30	R\$ 5,81	R\$ 17,00	R\$ 120,10	R\$ 4,41	R\$ 39,91	

Fonte: Elaborado pelo autor

Como o regime de tributação da empresa é o Lucro Real, esta possui créditos a recuperar de tributos incidentes em suas compras, podendo assim ser deduzidos em seu pagamento. Dessa forma, os valores correspondentes foram deduzidos do seu custo de compra, obtendo o custo real de aquisição. Com exceção da semente de rúcula e do milho em grão, os quais possuem isenção em todos os tributos, e do K-othrine, eletrificador de cerca e da ração monello 8kg, que se beneficiam pela isenção no ICMS, os demais produtos incidem as alíquotas de 17% de ICMS, 1,65% de PIS e 7,6% de COFINS.

Levantados os gastos incorridos na venda por produto, o Quadro 15 mostra a proposta de formação de preço de venda através do *Mark-up* multiplicador.

Quadro 15 – Formação de preço de venda

FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA - MARK-UP												
Passos para encontrar o Preço de Venda pelo <i>Mark-up</i> Multiplicador			Produtos									
			Semente de Rucula 100g	Botina Segurança	Corda Seda Kg	Cupinicida (Lt)	Eletrificador de Cerca	K-othrine 30 ml	Milho em grão 25kg	Tela Sombrite 3x50mt	Areia Sanitária 4kg	Ração Monello 8Kg
1º Passo	Listar os Percentuais s/ Vendas	% Desp.Fixas	1,21%	1,21%	1,21%	1,21%	1,21%	1,21%	1,21%	1,21%	1,21%	1,21%
		% Desp. Variáveis	0,03%	0,03%	0,03%	0,03%	0,03%	0,03%	0,03%	0,03%	0,03%	0,03%
		% Impostos	-	26,25%	26,25%	26,25%	9,25%	9,25%	-	26,25%	26,25%	9,25%
		% Lucro Desejado	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%
2º Passo	Somar os percentuais	21,24%	47,49%	47,49%	47,49%	30,49%	30,49%	21,24%	47,49%	47,49%	30,49%	
3º Passo	Diminuir de 100% o % total encontrado	78,76%	52,51%	52,51%	52,51%	69,51%	69,51%	78,76%	52,51%	52,51%	69,51%	
4º Passo	O <i>Mark-up</i> é encontrado dividindo 1 pelo resultado do passo anterior	1,27	1,90	1,90	1,90	1,44	1,44	1,27	1,90	1,90	1,44	
5º Passo	Listar o custo direto dos produtos	R\$ 18,47	R\$ 29,43	R\$ 6,63	R\$ 51,48	R\$ 36,30	R\$ 5,81	R\$ 17,00	R\$ 120,10	R\$ 4,41	R\$ 39,91	
6º Passo	Multiplicar o <i>Mark-up</i> pelo custo direto para encontrar o PV.	R\$ 23,45	R\$ 56,04	R\$ 12,63	R\$ 98,03	R\$ 52,22	R\$ 8,36	R\$ 21,58	R\$ 228,71	R\$ 8,40	R\$ 57,41	

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

Os percentuais de despesas variáveis e fixas levantados no 1º passo são encontrados na demonstração de resultado, destacado no tópico 4.6. Já o percentual de lucro desejado é definido conforme a decisão dos gestores sendo que na empresa o percentual utilizado foi de 20%, enquanto que os impostos são decorrentes das alíquotas mostradas anteriormente no quadro 13.

O 2º passo consiste em realizar o somatório dos percentuais listados no passo anterior. Após, deve-se diminuir de 100% o resultado encontrado, obtendo assim um novo valor percentual (3º passo).

No 4º passo divide-se o numerário 1 pelo resultado encontrado no item anterior, encontrando assim o denominador *Mark-up*. Já o 5º passo consiste na listagem dos custos diretos dos produtos.

Evidenciados os valores dos custos diretos, o 6º e último passo consiste em encontrar o valor do preço de venda dos produtos. Para isso basta multiplicar o valor do *Mark-up* pelo custo direto. Assim, encontra-se o preço orientativo de venda, com o qual é possível cobrir os gastos fixos e variáveis, a incidência de impostos sobre vendas e obter o retorno desejado pelo gestor.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As informações fornecidas pela contabilidade de custos oferecem aos gestores maior segurança na tomada de decisão. Com ela é possível conhecer detalhadamente a ocorrência dos custos dentro da empresa e o seu impacto no resultado em um determinado período, permitindo assim que decisões, como o melhor direcionamento ou redução de custos, sejam tomadas com maior eficácia em menor tempo.

Ressalta-se também a contribuição da contabilidade de custos na formação do preço de venda, pois possibilita evidenciar minuciosamente a participação dos gastos para sua correta construção. Portanto, saber elaborar corretamente o preço de venda dentro do comércio varejista é uma importante estratégia para consolidar um empreendimento no mercado.

Com relação ao objetivo geral, apresenta-se uma proposta de preço de venda para um *mix* de produtos por meio do método de custeio variável em um comércio varejista de produtos agropecuários. Este foi concretizado por meio da execução dos objetivos específicos, os quais mostraram na prática a fundamentação teórica levantada no capítulo 2.

O primeiro objetivo específico era o de analisar a estrutura de custos da empresa objeto do estudo e foi realizado por meio da demonstração e classificação dos gastos da empresa. Para tal, foram analisadas e classificadas as despesas fixas, receitas de venda de mercadorias e seus respectivos custos e despesas variáveis, estruturando tais informações pelo método de custeio variável. Com o intuito de interpretar o impacto financeiro e econômico do período, realizou-se também a análise custo/volume/lucro das demonstrações, obtendo-se informações sobre a margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança.

O segundo objetivo específico era o de apresentar uma proposta de formação de preço de venda em um *mix* de produtos. Esse objetivo foi alcançado com a elaboração de uma planilha mostrando os passos para chegar ao valor ideal de comercialização dos produtos aplicando-se a fórmula do *Mark-up* multiplicador. Foram selecionados dez itens como base para a realização da proposta, resultando no preço de venda ideal para cobrir todos os gastos e despesas da empresa.

O estudo desenvolvido contribui para o entendimento dos gastos ocorridos em um comércio varejista de produtos agropecuários. Os conceitos e

aplicabilidade da tabela de preço de venda serão apresentados para a entidade para que esta, por sua vez, possa aplicá-los e obter melhores resultados na comercialização de seus produtos.

Como sugestão para estudos futuros, recomenda-se a aplicação da proposta deste trabalho com foco em produtos que tenham o preço de venda pré-fixado pelo mercado para assim comparar se seu retorno é compatível com os objetivos fixados pela empresa.

REFERÊNCIAS

- BERTI, Anélio. . **Contabilidade e análise de custos**. 1. ed Curitiba: Juruá, 2006. 291p.
- BERTÓ, Dálvio J.; BEULKE, Rolando. **Gestão de custos**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2014. 422 p
- BOMFIM, Eunir de Amorim; PASSARELLI, João. **Custos e formação de preços**. 4. ed São Paulo: Thomson, 2006. 570 p
- BONAT, Debora. **Metodologia da Pesquisa**. Curitiba: lesde, 2009. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=5Eesvwncx6sC&printsec=frontcover&dq=metodologia+de+pesquisa&hl=pt-BR&sa=X&ved=0ahUKEwjpmvWPmbPPAhVJWpAKHebzCscQ6AEIMTAC#v=onepage&q=metodologia+de+pesquisa&f=false>>. Acesso em: 28 set. 2016.
- BOSCHI, Cristiane Guazelli et al. Formação de Preço de Venda Baseada na Planilha do Método Mark-up. In: SEMINÁRIO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA FACULDADE DA SERRA GAÏCHA, 6., 2013, Caxias do Sul. **Anais...** Caxias do Sul: Fsg, 2013. p. 01 - 14. Disponível em: <<http://ojs.fsg.br/index.php/anaiscontabeis/article/view/320/460>>. Acesso em: 10 jun. 2017.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 3.ed São Paulo: Atlas, 2004. 322 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.
- DUTRA, Rene Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2003.
- GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C.. **Contabilidade Gerencial**. 14 ed. Porto Alegre: Amgh Editora Ltda, 2013. Traduzido por: Christiane de Brito. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=42M3AgAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=pt-BR#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em: 18 out. 2016.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3.ed São Paulo: Atlas, 1996. 159 p.
- _____. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GRESSLER, Lori Alice. **Introdução a pesquisa: projetos e relatórios**. 2. ed. São Paulo: Loyola, 2004. 295 p. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=XHnajtTNILIC&pg=PA43&dq=o+que+é+a+abordagem+qualitativa&hl=pt-BR&sa=X&ved=0ahUKEwjk6crzs47UAhXJHpAKHfRxB3o4ChDoAQhRMAg#v=onepage&q=o+que+é+a+abordagem+qualitativa&f=false>>. Acesso em: 27 maio 2017.

LEMES JÚNIOR, Antonio Barbosa; PISA, Beatriz Jackiu. **Administrando Micro e Pequenas Empresas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. 256 p. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=7NZDO2FvC3UC&printsec=frontcover&hl=pt-BR#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em: 19 fev. 2017.

LEONE, George Sebastião Guerra. . **Curso de contabilidade de custos: contém critério do custeio ABC**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000. 457 p.

MEDEIROS, André Luiz; SILVA, Wesley Alves; MONTEVECHI, José Arnaldo Barra. Custo e Mark-up na formação de preço: Um estudo de caso no setor de serviços de conservação e limpeza. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6., 2004, Porto Seguro. **Anais...** Porto Seguro: Cbc, 2004. p. 02 - 20. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2436/2436>>. Acesso em: 10 jun. 2017.

MENEGALI, Manoel Vilsonei; OLIVEIRA, Realdo de. Custo/Volume/Lucro como ferramenta gerencial estratégicas em análise de rentabilidade: estudo de caso em uma indústria química. In: YAMAGUCHI, Cristina Keiko; WATANABE, Melissa (Org.). **Temas Contemporâneos em Ciências Sociais Aplicadas**. Criciúma: Unesc, 2015. 105-120 p.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003. 370 p

_____. **Contabilidade de Custos**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos**. 3 ed. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2015. xvi, 284 p.

OLIVEIRA, Luís Martins de (Et al.). **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas**. 14 ed. atual. São Paulo: Atlas, 2015. xii, 443 p.

ROCHA JUNIOR, Cristiano Batista da. **Precificação estratégica: Um estudo de caso em uma prestadora de serviços automotivos**. 2012. 65 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Ufsc, Florianópolis, 2012. Disponível em: <[https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/103707/Cristiano Batista da Rocha Junior.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/103707/Cristiano%20Batista%20da%20Rocha%20Junior.pdf?sequence=1&isAllowed=y)>. Acesso em: 10 jun. 2017.

SANTOS, José Luiz dos et al. **Fundamentos da Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2006. 277 p.

SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos: remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos**. 4. ed São Paulo: Atlas, 2005. 231 p.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Gestão de Custos**. Curitiba: Ibpex, 2006. 189 p. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=MHXletyVNUc&pg=PA25&dq=contabilidade>>

e+de+custos&hl=pt-BR&sa=X&ved=0ahUKEwjD-faKINvOAhXDD5AKHfT3C-IQ6AEIHjAA#v=onepage&q=contabilidade de custos&f=false>. Acesso em: 24 ago. 2016.

SEBRAE/SC. **Santa Catarina em números: Araranguá.** 2013. Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Relatório Municipal - Araranguá.pdf>>. Acesso em: 17 abr. 2017.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de custos:** aplicações operacionais e estratégicas, exercícios resolvidos e propostos com utilização do EXCEL. São Paulo: Atlas, 2007. 266p

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos:** uma abordagem prática. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2004. 175 p.

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