

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

SINTHIA TEIXEIRA PIRES

**PROPOSTA DE FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA: ESTUDO DE CASO EM
UMA INDÚSTRIA DE PRODUTOS DE LIMPEZA LOCALIZADA NA REGIÃO SUL
DE SANTA CATARINA**

CRICIÚMA

2017

SINTHIA TEIXEIRA PIRES

**PROPOSTA DE FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA: ESTUDO DE CASO EM
UMA INDÚSTRIA DE PRODUTOS DE LIMPEZA LOCALIZADA NA REGIÃO SUL
DE SANTA CATARINA**

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. (a) Realdo de Oliveira

CRICIÚMA

2017

SINTHIA TEIXEIRA PIRES

**PROPÓSTA DE FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA: ESTUDO DE CASO EM
UMA INDÚSTRIA DE PRODUTOS DE LIMPEZA LOCALIZADA NA REGIÃO SUL
DE SANTA CATARINA**

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, 06 de Dezembro de 2017.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Realdo de Oliveira - Especialista - UNESC - Orientador

Prof. Andréia Cittadin – Mestra - UNESC - Examinadora

Prof. Milla Lúcia Ferreira Guimarães – Mestra – UNESC - Examinadora

A minha família e aos meus amigos por todo o apoio e incentivo dado durante toda essa caminhada, e a todos os colegas e professores.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por me acompanhar durante toda a essa caminhada da faculdade, me dando força e sabedoria para conseguir enfrentar os momentos difíceis e alcançar meus objetivos.

Aos meus pais, pelos conselhos e incentivos a nunca deixar de estudar e principalmente por todo apoio ao longo desses anos de faculdade.

Ao professor Realdo de Oliveira, agradeço por toda a atenção e dedicação ao orientar este trabalho, assim como todos os professores do curso de Ciências Contábeis que contribuíram para a minha formação.

Agradeço a empresa em estudo, pela disponibilidade em fornecer as informações necessárias para a realização desta pesquisa.

A minha amiga Maiara Pires, por todo o apoio, paciência e principalmente pela amizade que com certeza é uma amizade que levarei para a vida.

A todos os meus amigos que de alguma forma contribuíram para a conclusão desse trabalho, em especial a Jéssica Costa que esteve sempre me apoiando nos momentos difíceis ao longo desses anos de estudo.

À todos, os meus sinceros agradecimentos!

“Aqueles que se sentem satisfeitos sentam-se e nada fazem. Os insatisfeitos são os únicos benfeitores do mundo.”

Walter S. Landor

RESUMO

A situação do mercado atual está sendo caracterizada pela concorrência acirrada e a diminuição das margens de lucro obtidas, tornando o preço de venda um dos principais fatores para a obtenção de lucro e assegurar a permanência da organização no mercado competitivo. É necessário que as empresas formem o preço de venda adequado, para que traga retorno dos investimentos aplicados no negócio e cobrir todos os gastos, objetivando o lucro e ainda tornar o preço atrativo ao consumidor. Sendo assim, o objetivo deste estudo é apresentar uma proposta de formação do preço de venda para uma indústria de produtos de limpeza. Para elaborar o trabalho, realizou-se pesquisa descritiva, os procedimentos utilizados foram pesquisa bibliográfica e estudo de caso aplicado em uma indústria de produtos de limpeza, localizada na região sul de SC. Para alcançar os objetivos foram apresentados os conceitos sobre a contabilidade de custos, métodos de custeio e formação do preço de venda. Na coleta de dados realizou-se uma entrevista com um dos proprietários da empresa. Aplicou-se também uma pesquisa documental, no qual, foi permitido analisar documentos como: notas fiscais e relatórios gerenciais. Com base nas informações obtidas da empresa, foi realizado o cálculo de preço de venda com base no método de custeio variável, qual ficou próximo ao preço de venda já praticado pela organização. Com isso, conclui-se que a empresa deve adotar o preço calculado por se tratar de um preço um pouco maior do que o praticado e possibilitará obter um lucro maior.

Palavras-chave: Contabilidade de custos, Formação do preço de venda, *Mark up*.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Objetivos da Contabilidade Financeira e a Contabilidade de Custos.....	18
Quadro 2 – Diferença entre Custos e Despesas.....	20
Quadro 3 – Exemplos de Custos Diretos	25
Quadro 4 – Problemas que motivaram o surgimento do método de Custeio Variável	34
Quadro 5 – Fórmulas da Margem de Contribuição Total e Unitária	37
Quadro 6 – Fórmulas dos tipos de Ponto de Equilíbrio	38
Quadro 7 – Fórmula do <i>Mark up</i>	43
Quadro 8 – Tipos de <i>Mark up</i> e Fórmulas.....	44
Quadro 9 – Linha de Produtos Fabricados.....	49
Quadro 10 – Custo unitário de matéria-prima e embalagem.....	55
Quadro 11 – Comparativo entre o Preço Praticado e o Calculado.....	58

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Diferença entre Custos Diretos e Indiretos.....	26
Figura 2 – Composição do Método de Custeio por Absorção	31
Figura 3 – Sistemática do Método de Custeio ABC	33
Figura 4 – Sistema do método de Custeio Variável	36
Figura 5 – Representação do Ponto de Equilíbrio.....	38
Figura 6 – Componentes do Preço de Venda	41

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Produtos que representam 80% do faturamento.....	50
Tabela 2 – Demonstrativo de Resultado	53
Tabela 3 – Formação do Preço de Venda.....	57
Tabela 4 – Margem de Contribuição Unitária.....	60
Tabela 5 – Ponto de Equilíbrio	61

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Activity Based Costing
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CV	Custo Variável
CV/U	Custo Variável por Unidade
DRE	Demonstrativo de Resultado do Exercício
GF	Gastos Fixos
ICMS	Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação De Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
IPI	Imposto sobre Produto Industrializado
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
MC	Margem de Contribuição
MC/U	Margem de Contribuição Unitária
PEC	Ponto de Equilíbrio Contábil
PEE	Ponto de Equilíbrio Econômico
PEF	Ponto de Equilíbrio Financeiro
PIS	Programa de Integração Social
Prof.	Professor
PV/U	Preço de Venda Unitário
RV	Receita de Vendas

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO PROBLEMA	13
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	14
1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA	14
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	16
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	16
2.1.1 Origem	16
2.1.2 Finalidades	17
2.1.3 Terminologias	19
2.1.3.1 Gastos	20
2.1.3.2 Investimentos	21
2.1.3.3 Perdas	21
2.1.3.4 Despesas	22
2.1.3.5 Custos	23
2.1.3.6 Desperdício	23
2.1.4 Classificação de Custos	24
2.1.4.1 Custos Diretos e Indiretos	24
2.1.4.2 Custos Fixos e Variáveis	26
2.1.4.3 Custos semifixos e semivariáveis.....	27
2.2 MÉTODOS DE CUSTEIO	28
2.2.1 Método de Custeio por Absorção	29
2.2.2 Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC)	31
2.2.3 Método de Custeio Direto ou Variável	34
2.2.3.1 Margem de Contribuição	36
2.2.3.2 Ponto de Equilíbrio	37
2.3 FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA.....	39
2.3.1 Formação do <i>Mark up</i>	42
2.3.3 A influência dos impostos na formação do preço de venda	44
3 MÉTODOLOGIA DA PESQUISA	46
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	46
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETAS DE DADOS.....	46

4 ESTUDO DE CASO	48
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	48
4.1.1 Produtos.....	48
4.1.2 Clientes e Fornecedores.....	51
4.2 ETAPAS DO ESTUDO	51
4.2.1 Formação do Preço de Venda.....	51
4.2.2 Demonstrativo de Resultado.....	52
4.2.3 Gastos Fixos.....	54
4.2.4 Custo de Matéria-prima e Embalagem.....	55
4.2.5 Preço de Venda Orientativo.....	56
4.2.6 Comparativo entre o Preço Calculado e o Praticado	58
4.2.7 Margem de Contribuição	59
4.2.8 Ponto de Equilíbrio.....	61
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	63
REFERÊNCIAS.....	65

1 INTRODUÇÃO

Apesar das afirmações dos especialistas de que custos e preços são assuntos de prioridade quando se trata da administração empresarial, ainda persiste ignorada por muitos empresários, principalmente pelos administradores de pequenos e médios negócios. Bomfim e Passarelli (2008) relatam que, boa parte destes administradores buscam ainda determinar seus preços custeando sem rigor algum seus produtos ou serviços e acrescentando um percentual de lucro totalmente arbitrário, tomando como base somente o achismo.

Devido aos avanços tecnológicos e a diversificação de produtos, a concorrência entre as empresas está cada vez mais acirrada. Segundo Bernard (2007), com isso, as empresas passaram a ter a necessidade de desenvolverem controle e se aprimorarem para poder alcançar seus objetivos, ou até mesmo se manterem no mercado.

A situação do mercado atual, no qual, está sendo caracterizado por concorrência acirrada e diminuição nas margens de lucro obtidas, a formação de preços ganha relevância e maior atenção nas estratégias mercadológicas. Para Wernke (2011), a sobrevivência e crescimento das empresas dependem da adequada formação de preços de venda, independentemente do porte ou área de atuação, levando em consideração de que o consumidor tem dado preferência pelo quesito “preço” quando vai comprar.

1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO PROBLEMA

Há uma grande necessidade de as empresas controlarem seus custos, mesmo que cada uma possua estruturas de custos diferentes. A maioria das empresas fazem parte de mercados muito competitivos, no qual, elas individualmente não conseguem ter forças suficientes para manipular os preços de venda do mercado. (SANTOS, 2005).

É comum em análises de preços de venda, identificar que as empresas não tem um estudo e análise intensa da formação dos seus preços de venda de produtos ou serviços. Muitas simplesmente usam o preço do concorrente para formar o seu preço, deixando conseqüentemente de ter um lucro maior, ou até

mesmo de evitar prejuízos nas vendas destes.

Em uma época que o mercado está muito competitivo e levando em conta que muitas organizações estão na luta para sobreviver no mercado, ter uma estratégia adequada de preços e o conhecimento de custos tornam-se elementos essenciais para tal sobrevivência e crescimento da empresa.

Após a análise dessas informações, tem-se o seguinte questionamento: quais as etapas a serem seguidas na formação do preço de venda para uma indústria de produtos de limpeza?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

Este trabalho tem como objetivo geral estudar as etapas necessárias para a formação do preço de venda para uma indústria de produtos de limpeza.

Para alcançar o objetivo geral, propõe-se os seguintes objetivos específicos:

- Caracterizar a empresa e os principais produtos fabricados;
- Calcular o preço de venda com base no custeio variável;
- Comparar o preço calculado pela metodologia do *mark up* e o praticado pela organização.

1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

Analisando o cenário atual do mercado, no qual a maior característica é a concorrência dentre as organizações e a diminuição das margens de lucros obtidas, percebe-se que é fundamental determinar o preço de venda ideal para que as empresas possam crescer ou até mesmo sobreviver a esta situação de mercado, independente do porte ou área de atuação (WERNKE, 2005).

Visto isso e levando em consideração de que boa parte destas organizações não tem a formação adequada para chegar a um preço de venda mais competitivo possível, surge o interesse por essa área. A formação do preço de venda é o ponto chave para as organizações se destacarem dentre as demais, é necessário um maior aperfeiçoamento desta ferramenta que torna-se muito relevante para a organização.

Esta pesquisa é fundamental para que não somente as empresas de grande porte possam ditar os preços de produtos, mas sim, para que até mesmo as de pequeno porte possam analisar seus custos e identificar o seu preço, podendo auferir receitas maiores e conseqüentemente aumentar seu lucro obtido.

Pode-se dizer que a gerência dos custos e dos preços de venda é um dos aspectos mais difíceis para a administração financeira dos negócios, pois envolvem algumas das decisões mais importantes no cotidiano dos diretores e executivos, sendo assim, precisa-se adquirir um bom desempenho nesta função que não será possível obter sem que tenha uma orientação técnica eficaz.

Por isso, espera-se que este trabalho possa ajudar não somente a empresa em que está sujeita ao estudo de caso, mas também a todos os profissionais que pretendem atuar na área de custos, no qual o mercado atual está abrindo muitas portas e aceitando a necessidade de ter profissionais qualificados para esta área de auxílio importantíssimo aos diretores.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo apresenta-se todo o referencial teórico desta pesquisa, que tem como principal foco a contabilidade de custos. Abordam-se os conceitos e funções desta área, classificação dos custos, principais métodos de custeio e formação do preço de venda.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Segundo Bruni (2010), a contabilidade de custos é um processo ordenado na qual são usados todos os princípios da contabilidade financeira para registrar os custos de operação de uma empresa, por meio de coleta de dados financeiros e contábeis para a formação do custo de produção.

2.1.1 Origem

Desde o início da era capitalista, percebeu-se a necessidade de controle, fazendo com que a apuração de custos começasse a ter muita importância. O comerciante só conseguia ter resposta de que seu empreendimento estava obtendo lucro ou prejuízo por meio da contabilidade de custos, que de início era o confronto das receitas com as despesas do determinado período. (SANTOS, 2005).

Para Santos (2005), a diferença entre receitas totais deduzidas dos custos das mercadorias vendidas era o lucro bruto obtido. A apuração do custo da mercadoria vendida era feito por meio do levantamento da diferença entre estoques finais e iniciais, acrescido das compras do período. Na atualidade já existem registros e controles mais completos e mais simples, em razão de muitos segmentos de negócios trabalharem com margens reduzidas de lucros para sobreviverem.

A contabilidade de custos surge da interseção de duas contabilidades: a financeira e a gerencial. Isso acontece pelo fato de que, em um modo preocupa-se em atender as normas e imposições legais da financeira, já em outro, atende-se a demanda de informações acerca do melhor processo de tomada de decisões, sendo essa uma característica da contabilidade gerencial (BRUNI, 2010).

2.1.2 Finalidades

Callado (2005) afirma que a contabilidade de custos nas grandes organizações, tem como funções básicas: a sistematização e a análise dos gastos, a classificação da contabilização dos custos e a geração de relatórios e informações sobre custos de produção. Essa utilização não deve ser muito diferente para as empresas de pequeno porte. Portanto, sem controle adequado, os resultados podem ser desastrosos, uma vez que políticas de preços ou avaliações de projetos, desprovidas de tais informações, podem comprometer seu desempenho financeiro, deixando de ser um problema administrativo e não mais só um problema contábil.

A contabilidade de custos auxilia na determinação dos custos dos fatores, dos custos dos fatores de produção, dos custos de determinado setor da empresa; no controle e observação dos desperdícios, horas ociosas de trabalho, equipamentos mal utilizados; na quantificação exata da matéria-prima utilizada, entre outros (CREPALDI, 2002, p. 14).

De acordo com Berti (2006), uma das principais finalidades da Contabilidade de Custos é o auxílio na tomada de decisão, ou seja, servir como subsídio para atender as necessidades das gerências na administração principalmente se tratando de: planejamento e controle das operações; nível mínimo de vendas desejado; custo e ganho marginal por produto; eficiência da força de trabalho humano e dos materiais aplicados e maximização de lucros mediante análise do *mix* de produtos.

Para Souza (2006), os custos são essenciais para a tomada de decisão sobre o preço a ser cobrado pelos produtos. Segundo ele, apesar de este não ser o único fato a ser considerado para a formação de preços, o custo é o principal destes. Sendo assim, torna-se fundamental a apuração correta dos custos, devendo ficar o mais próximo possível do real. Erros na apuração do custo do produto, pode acarretar e muito na formação de preço, fazendo com que a empresa perca clientes para a concorrência por encontrar preços mais abaixo do seu.

A principal finalidade da área de custos é possibilitar o gerenciamento e o controle dos gastos das empresas. Para atender a essa finalidade, foram criados procedimentos e ferramentas de controle, tais como o sistema de custeio-padrão e de controle orçamentário, além de recursos gerenciais entre os quais distinguem-se os procedimentos de análise do ponto de

equilíbrio, de gerenciamento de custos diretos e de utilização de programas de redução de custos (BONFIM e PASSARELLI, 2008, p. 25).

Martins (2010) afirma também que a Contabilidade de Custos tem duas funções muito relevantes para as empresas: o auxílio no controle e a ajuda na tomada de decisões. Tratando-se do controle por ter a importante missão de fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão, podendo também fazer a comparação com valores anteriormente definidos. A ligação com a tomada de decisão acontece por meio do fornecimento de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de produção ou corte de produtos, administração de preços de venda, opções de compras e outros.

Segundo Santos (2011), todas as empresas possuem estruturas de custos diferentes umas das outras, até mesmo aquelas empresas que fazem parte do mesmo ramo de mercado e que participam de mercados extremamente competitivos, no qual, individualmente não tem forças para manipular os preços de mercado. Por tanto, todas elas necessitam fazer controle de custos para que possam obter lucros maiores possíveis.

Segue abaixo o Quadro 1 que compara a Contabilidade Financeira e a Contabilidade de Custos:

Quadro 1- Objetivos da Contabilidade Financeira e a Contabilidade de Custos

(continua)

OBJETIVOS	CONTABILIDADE FINANCEIRA (Fiscal)	CONTABILIDADE CUSTOS (Fiscal e Gerencial)
ASPECTO LEGAL	Obrigatória	Fiscal – Obrigatória Gerencial – Facultativa
PERIODICIDADE	Informações de periodicidade bem definidas.	Fiscal – Com periodicidade definida. Gerencial – Sem periodicidade definida; geralmente contínua, dado que informações atualizadas são constantemente requeridas.
EXATIDÃO	Exatidão é requisito básico e a demonstração dessa exatidão pode ser requerida a qualquer tempo	Fiscal – Real Gerencial – Aproximações e estimativas são úteis quanto informações exatas.
DESTINO DAS INFORMAÇÕES	Informações principalmente destinadas a terceiros – Fisco, credores, acionistas etc.	Informações destinadas ao pessoal interno da empresa com objetivo essencialmente gerencial.

(conclusão)

NATUREZA DOS DADOS	Dados predominantemente históricos.	Dados históricos, estimados e projetados.
OBJETIVO PRINCIPAL	Global, visa ao desempenho geral da empresa. Ênfase da apuração dos resultados por período ou exercício.	Analítica, visa o estudo do desempenho de “partes” da empresa. É a fase de apuração de resultados por produto ou centro de responsabilidade com a finalidade de controle.
ÁREA DE INVESTIGAÇÃO	Responde perguntas tais como: - Qual o lucro apurado para o período? - Qual a situação de solvência da empresa?	Responde perguntas tais como: - Quando descontinuamos determinados produtos? - Qual o preço mais adequado para cada produto da empresa? - Qual o custo de determinado produto? - Qual o nível mínimo de vendas que permite absorção dos custos totais?

Fonte: Bonfim e Passarelli (2008, p. 31).

Visto isso, percebe-se que a contabilidade de custo é ferramenta indispensável para a tomada de decisão, é por meio dela que ela que o gestor obtém as informações de cada setor e cada produto, tendo papel importantíssimo para empresa. Pode-se dizer que para uma empresa crescer e se destacar dentre as demais do seu ramo de atividade, é necessário ter uma contabilidade de custos atualizada e utilizá-la frequentemente para qualquer decisão a ser tomada.

2.1.3 Terminologias

Segundo Martins (2010), a partir do momento em que duas pessoas resolvem se comunicar, é necessário que passem a dar aos objetos, conceitos e ideias o mesmo nome, para que assim possam estar sob o mesmo nível de conhecimento. O que comumente se denomina de “mero problema de terminologia” talvez é melhor tratar como “magno problema de terminologia”.

Para que se tenha uma boa gestão de custos e também do preço de venda, é importante obter o entendimento correto sobre as definições dos termos encontrados na literatura contábil e administrativa, tais como, a classificação correta de: gastos, investimentos, perdas, despesas, custos e desperdício. Para Wernke

(2005), a interpretação equivocada destes conceitos pode influenciar consideravelmente na forma incorreta de gerenciar estes fatores.

2.1.3.1 Gastos

É toda ocorrência na qual a empresa aplica recursos ou obtém uma obrigação perante terceiros (fornecedores, bancos, etc.) para adquirir algum bem ou serviço que faça parte da sua operação cotidiana. Um gasto pode estar relacionado a algum investimento (compra de máquinas e equipamentos) ou então a alguma forma de consumo de recursos, como em custos fabris ou despesas administrativas (WERNKE, 2005).

Para Berti (2006), é considerado gasto todo o sacrifício financeiro em que a entidade arca para aquisição de bens ou serviços. São representados pela entrega de ativos, normalmente dinheiro. Porém, o gasto só pode ser considerado no momento em que existe o reconhecimento contábil da dívida ou da redução do ativo dado em pagamento. É considerado como um termo genérico que pode ser representado tanto por um custo, quanto por uma despesa.

Conceito extremamente amplo e que se aplica a todos os bens e serviços adquiridos; assim, temos Gastos com a compra de matérias-primas, Gastos com mão de obra, tanto na produção como na distribuição, Gastos com honorários da diretoria, Gastos na compra de um imobilizado etc. (MARTINS, 2010, p. 24).

Bonfim e Passareli (2008) complementam dizendo que gastos são os valores monetários referentes a todos os desembolsos e compromissos financeiros incorridos pela empresa para o desempenho das suas operações de produção de bens e serviços, de vendas, de pós venda, de apoio a essas operações etc. Os gastos empresariais compreendem: custos e despesas.

Quadro 2 – Diferença entre Custos e Despesas

CUSTOS	DESPESAS
São todos os gastos ligados diretamente com a produção dos bens destinados a comercialização.	São todos os demais gastos decorrentes do exercício das funções empresariais de apoio, de venda, de pós venda, de planejamento, de administração etc.

Fonte: Adaptado de Bonfim e Passareli (2008).

Logo, nota-se que gastos que são: os custos quando se trata dos gastos ligados diretamente a produção; e as despesas , que são os demais gastos que a empresa tem.

2.1.3.2 Investimentos

Investimento é classificado como gastos efetuados para aquisição de ativos (bens e direitos) com o intuito de benefícios econômicos nos períodos seguintes. Exemplo: compra de matéria prima ou máquinas industriais, nas quais são utilizados para produção e gerar lucros futuros. Porém, para Wernke (2011), gastos efetuados com o manuseio de maquinas (salários dos operários e energia elétrica consumida) e o momento em que há o consumo de matérias primas devem ser enquadrados como custos.

Investimento é segundo Martins (2010, p. 25), “Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s)”. Todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços que são estocados nos ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização são considerados como investimentos.

Os investimentos podem ser de vários períodos de ativação e também de diversas naturezas como por exemplo, a matéria-prima é um gasto que contabiliza-se temporariamente como investimento circulante; a máquina é um gasto que é transformada em investimento permanente; já as aquisições de ações em outras empresas são enquadradas como investimento circulante ou não circulantes, podendo depender de acordo com a intenção da compra das mesmas. (MARTINS, 2010).

2.1.3.3 Perdas

São todas as ocorrências indesejadas ou involuntárias no ambiente das operações de uma empresa. Tais como os valores resultantes de incêndios, inundações, furtos de mercadorias ou matéria prima, entre outras possibilidades. Ou

seja, tudo o que for relacionado com a deterioração anormal de ativos, pois não fazem parte da normalidade das operações das organizações (WERNKE, 2005).

Para Martins (2010), a perda não deve ser confundida com custo ou despesa, pois as maiores características da perda é a anormalidade e a involuntariedade, ou seja, não é um sacrifício feito com a intenção de obter receita. Destaca ainda um exemplo de perda como a de gasto com mão de obra durante um período de greve, no qual deixa de ser considerado como custo, devido ao aspecto de involuntariedade. Outro fator que deve ser considerado como perda é o material deteriorado por um efeito anormal e raro de um equipamento.

Berti (2006, p. 21) afirma que perdas “São gastos não intencionais decorrentes de fatores externos, fortuitos ou da atividade produtiva normal da empresa.” o autor enfatiza ainda alguns exemplos de perdas como: vazamento de materiais líquidos ou gasosos; material com prazo de validade vencido; perdas com deságio da moeda e outros.

2.1.3.4 Despesas

Segundo Wernke (2005), estão ligadas as despesas administrativas: gastos com aluguel, salários e energia elétrica da administração. São exemplos de despesas de vendas: gastos com comissão de vendedores e propaganda. Já as despesas financeiras são aqueles gastos com juros pagos por atraso na quitação de uma duplicata e tarifas de manutenção de conta bancária.

Para Berti (2006), a despesa deve afetar diretamente o resultado do exercício. São gastos que quando identificadas estão ligadas à administração, a área financeira e às vendas que reduzem a receita. Estes esforços no sentido de obtenção de receita devem ter como contrapartida a entrega ou promessa de entrega de ativos.

O microcomputador da secretária do diretor financeiro, que fora transformado em investimento, tem uma parcela reconhecida como despesa (depreciação), sem transitar por custo. As despesas são itens que reduzem o Patrimônio Líquido e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas (MARTINS, 2010, p. 25).

Sendo assim, entende-se que é o valor aplicado voluntariamente com bens ou serviços utilizados para obter receitas, de forma direta ou indireta. Estas são classificadas entre: despesas financeiras, despesas de vendas e despesas administrativas.

2.1.3.5 Custos

Segundo Berti (2006), são classificados como custo o consumo de bens e serviços utilizados na produção de outros bens e serviços. Este consumo é representado por meio da entrega ou promessa de entrega de ativos.

O custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. Exemplos: a matéria-prima foi um gasto em sua aquisição que imediatamente se tornou investimento, e assim ficou durante o tempo de sua Estocagem; no momento de sua utilização na fabricação de um bem, surge o Custo da matéria-prima como parte integrante do bem elaborado. Este, por sua vez, é de novo um investimento, já que fica ativado até sua venda (MARTINS, 2010, p. 25).

São classificados como custos, os gastos utilizados para a fabricação de produtos ou prestação de serviços. No caso das indústrias, estão ligados ao custo os fatores como: matéria prima consumida; salários e encargos sociais dos operários da fábrica; combustíveis; energia elétrica e água utilizadas no processo produtivo; seguro do prédio industrial; manutenção e depreciação de máquinas, móveis e das ferramentas utilizadas na fábrica. Ou seja, todos os fatores que incidam na produção da empresa (WERNKE, 2005).

2.1.3.6 Desperdício

É todo valor oriundo do uso de custos e despesas de forma inadequada, não eficiente. Segundo Wernke (2005), os gastos relacionados com atividades que do ponto de vista do cliente, não agregam valor que implicam na utilização de tempo e dinheiro desnecessários aos produtos (ou serviços).

Dentre os itens de desperdícios, são exemplos os: produção de itens com defeitos; a movimentação dispensável de pessoas, equipamentos, matéria prima ou

produtos; a capacidade instalada ociosa; detalhes no produto que o comprador não valoriza ao adquiri-lo (WERNKE, 2005).

Para Berti (2006), são considerados desperdícios aqueles gastos incorridos no processo de produção ou de geração de receitas e que possam ser eliminados sem que comprometa a qualidade ou a quantidade dos bens, serviços ou receitas geradas. Exemplos: trabalho decorrente de defeitos de fabricação; estocagem e manutenção de estoques sem necessidade e outros.

2.1.4 Classificação de Custos

Segundo Wernke (2011), para a facilidade de identificação dos custos no produto, classificam-se entre custos diretos e custos indiretos. Quanto ao volume produzido no período, tem-se os custos fixos e custos variáveis.

Para Santos (2009), os custos são classificados de diversas formas para atender tanto a contabilidade societária, quanto para a fiscal na apuração dos custos. Estão inseridos na produção custos compostos de matéria prima, mão de obra direta e também os custos indiretos de produção.

2.1.4.1 Custos Diretos e Indiretos

Os custos diretos são aqueles que estão diretamente ligados ao produto fabricado, ou seja, o que tem objetivo de ser consumido/usado na produção.

Custos Diretos são os que podem ser diretamente (sem rateio) apropriados aos produtos, bastando existir uma medida de consumo (quilos, horas de mão-de-obra ou de máquina, quantidade de força consumida etc.). De maneira geral, associam-se a produtos e variam proporcionalmente à quantidade produzida (CREPALDI, 2002, p. 18).

Para Martins (2010), são custos diretos aqueles que podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo, sejam eles por: quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão de obra utilizadas e até quantidade de força consumida.

Segundo Bonfim e Passarelli (2008) custos diretos são aqueles que podem-se identificar facilmente a este ou aquele produto, ou seja, há como

mensurar quanto pertence a cada um de forma direta e objetiva. É o caso das matérias-primas, das embalagens, dos componentes, da mão-de-obra direta (se de fato há verificação e medição de quanto tempo está sendo gasto em cada produto), dos serviços de terceiros executados diretamente, da energia elétrica consumida (quando há medidores que identificam quanto se está consumindo em cada produto) etc. São os custos que não necessitam de rateios e não oferecem dúvidas para serem apropriados ao produto.

Para Bruni e Famá (2008), eles apresentam a propriedade de serem mensuráveis de maneira objetiva. Os exemplos de custos diretos são expostos no Quadro 3.

Quadro 3 – Exemplos de Custos Diretos

CUSTOS DIRETOS	
Matéria-prima (MD)	É todo o material utilizado diretamente na produção de um produto final.
Mão de obra direta (MOD)	É todo o trabalho dos profissionais utilizado na transformação dos materiais diretos em produto acabado.
Material de embalagem	Quando este material é usado diretamente a um único produto.
Depreciação de equipamentos	Quando estes equipamentos forem utilizados apenas na produção de um produto.
Energia elétrica	Quando for possível identificar a quantidade consumida na fabricação de cada produto.

Adaptado de Bruni e Famá (2008).

Percebe-se que os custos diretos são aqueles totalmente ligados ao setor de produção e são aplicados ao produto de forma direta, sem necessidade do critério de rateio.

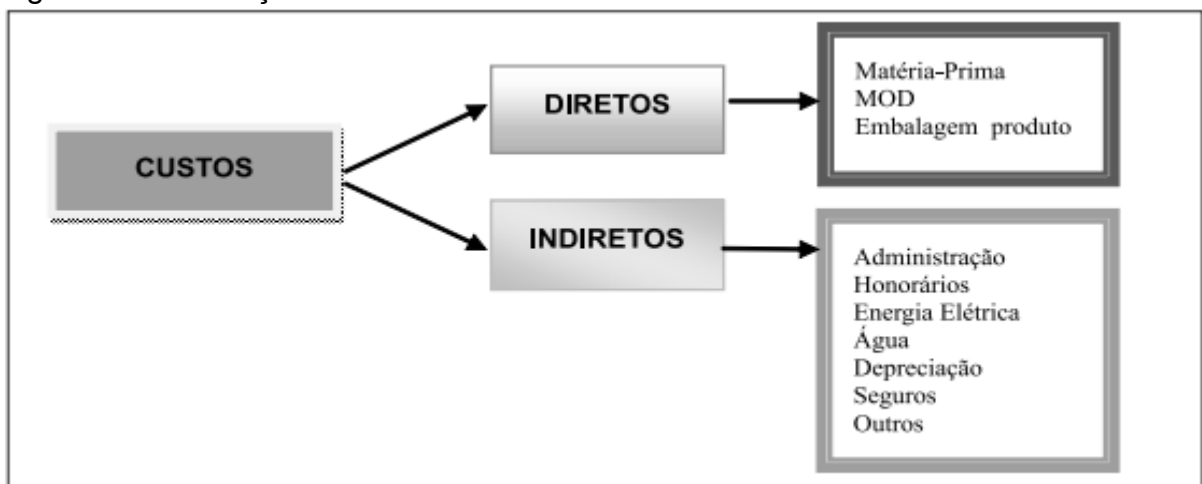
Os custos indiretos são aqueles que complementam uma atividade e são envolvidos de forma indireta ou geral. Segundo Santos (2005), são exemplos de insumos necessários para obtenção do produto final, mas que não tenham qualquer relação direta: supervisão geral da fábrica, limpeza, segurança, depreciação, óleos lubrificantes, energia elétrica, água, peças de reposição de equipamentos e outros.

São outros custos que complementam uma atividade e são incorridos de forma indireta ou geral, beneficiando, dessa maneira, todos os bens ou serviços produzidos ou serviços prestados. Exemplos de insumos que são necessários para a obtenção do produto final, porém não mantêm qualquer

relação direta: supervisão geral da fábrica, limpeza, segurança, depreciação, óleos lubrificantes, energia elétrica, água, peças de reposição de equipamentos etc (SANTOS, 2011, p.25).

Crepaldi (2002) classifica os custos indiretos aqueles que para serem incorporados aos produtos, precisam da utilização de algum critério de rateio. Complementa ainda citando alguns exemplos como: aluguel, iluminação, depreciação, salário de supervisores e entre outros. A Figura 1 apresenta as diferenças entre custos diretos e indiretos.

Figura 1 – Diferença entre Custos Diretos e Indiretos



Fonte: Vieira (2013, p. 24).

Portanto, os custos são divididos entre diretos e indiretos. Os custos diretos, como o próprio nome já referencia, são todos aqueles ligados diretamente ao produto: matéria-prima, mão de obra direta e embalagem. Os custos indiretos tratam-se dos demais custos que a empresa tem: administração da fábrica, honorários, energia elétrica, água e outros.

2.1.4.2 Custos Fixos e Variáveis

Para Crepaldi (2002) classifica-se como custos fixos aqueles que cujo total não varia de acordo com o volume produzido. Porém há um aspecto muito importante a ser ressaltado, os custos são fixos dentro de determinada faixa de produção e em geral, não são sempre fixos, pois podem variar em função de

grandes oscilações no volume de produção. Exemplos: aluguel, seguro de fábrica e outros.

Deve-se notar que os custos fixos de capacidade instalada mantêm a sua fixidez dentro de determinados limites de capacidade de produção, conhecidos como “intervalos significativos”. Ultrapassados esses limites, o nível dos custos fixos sofre um reajuste, refletindo o efeito de novos investimentos requeridos para viabilizar aumentos de capacidade. Por isso, a sua representação gráfica assume a forma de degraus (BONFIM e PASSARELLI, 2008, p. 53).

Segundo Bonfim e Passarelli (2008), os custos que variam proporcionalmente à intensidade ou natureza da produção são conhecidos como variáveis. Segundo Crepaldi (2002, p. 18) “Custos variáveis são os que variam proporcionalmente ao volume produzido. Exemplo: matéria prima, embalagem.”.

Os custos variáveis são aqueles que estão relacionados diretamente com o volume de produção ou de venda. Há duas principais características que os evidenciam: quanto maior for o volume de vendas, maiores serão os custos variáveis totais; em termos unitários, os custos variáveis permanecem constantes (SANTOS, 2005).

2.1.4.3 Custos semifixos e semivariáveis

Bonfim e Passarelli (2008) afirmam que são chamados de custos semifixos e semivariáveis aqueles que, embora variando, não variam proporcionalmente às mudanças na atividade de produção ou nas atividades comerciais e administrativas, estes são uma mescla dos custos fixos e variáveis.

De acordo com Crepaldi (2002) custo semifixo é o que permanece fixo até determinada quantidade fabricada, após essa quantidade, sofre uma variação, permanecendo constante nesse novo volume de quantidade. O custo semivariável é o que apresenta uma parcela fixa e uma parcela variável, até determinada quantidade, ele é constante, a partir dessa quantidade, passa a variar de forma proporcional à variação na quantidade. Exemplo: energia elétrica.

Os custos semifixos são os gastos que dentro de alguns intervalos permanecem constantes, sofrendo alteração em degraus até atingir outro patamar de atividade. Na maioria das vezes ocorrem por decisões tomadas com o intuito de

alimentar ou reduzir o nível de atividade. São exemplos de custos semifixos: os gastos com salário de pessoal; depreciação com a compra de máquinas adicionais para aumentar a produção. (SANTOS, 2011).

Tratando-se dos custos semivariáveis, o autor afirma ainda que estes variam de acordo com o volume de produção ou venda, porém, não exatamente nas mesmas proporções. Pois têm uma parcela fixa, a partir da qual passam a ser variáveis. Exemplos: energia elétrica, telefone, água, gás encanado e manutenção preventiva.

2.2 MÉTODOS DE CUSTEIO

Berti (2009) afirma que toda empresa tem o seguinte processo: num primeiro momento consome recursos que são escassos e valiosos, buscando, num segundo momento, não só recuperar os recursos aplicados, como também, obter um acréscimo, denominados esses como lucros. É por meio dos custos que a empresa consegue medir o consumo de recursos necessários para realizar suas atividades. Por isso, o processo de custeio torna-se fundamental, porque é ele quem demonstra como e onde uma empresa consome recursos.

Os custos constituem a informação econômica da empresa, ou seja, é de extrema importância, pois a empresa só pode realizar (e otimizar) os seus lucros, seu objetivo como organização econômica, se administrar adequadamente o seu consumo de recursos. (BERTI, 2009).

De acordo com Crepaldi (2006) as empresas precisam de métodos de custeio para a realização de três funções importantes: avaliar estoques e medir os custos dos bens vendidos para a geração de relatórios financeiros; estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes; e oferecer *feedback* econômico sobre a eficiência do processo a gerente e operadores.

Segundo Bonfim e Passarelli (2008) a diferença entre os métodos de custeio estão relacionadas com o grau de variabilidade dos gastos utilizados para cada um deles na apropriação aos produtos e serviços produzidos pela empresa.

Quando se pensa em contabilidade de custos, surge o primeiro desafio que é a identificação dos custos das atividades da empresa, independentemente

de ser indústria, comércio ou prestação de serviços. O método de custeio é a forma empregada ou maneira utilizada para se calcular o custo de um produto ou serviço. Vários são os métodos de custeio da contabilidade de custos, sabendo que cada método utiliza uma forma de cálculo, uma terminologia própria etc (BERTI, 2009, p. 59).

Megliorini (2012, p. 2) afirma que esses métodos tradicionais “[...] têm relação com o conceito de que o comportamento dos custos varia de acordo com a quantidade fabricada”, ou seja, variam de acordo com o volume produzido. Além disso, o autor destaca que o custeio baseado em atividades é considerado um método contemporâneo em resposta a um ambiente competitivo mais intenso, em que há a preocupação com a gestão de custos.

Dentre os métodos de custeio, os mais utilizados são: Custeio por Absorção; Custeio Baseado em Atividades (ABC); e Custeio Direto ou Variável. Os três métodos de custeio mencionados possuem virtudes e limitações específicas, cabe à empresa que pretende utilizá-los identificar qual se adapta melhor às necessidades informativas e às peculiaridades das operações executadas (WERNKE, 2005).

2.2.1 Método de Custeio por Absorção

Este método consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos elaborados de forma direta e indireta por meio de rateios e também é um método de custo aceito pela legislação fiscal.

Não trata-se de um princípio contábil, mas sim uma metodologia decorrente da aplicação desses princípios. Por isso, o método de custeio por absorção é válido para a apresentação de demonstrações financeiras e para o pagamento do imposto de renda (CREPALDI, 2002).

De acordo com Martins (2010) o método de custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; ou seja, são distribuídos para todos os produtos ou serviços todos os gastos relacionados ao esforço de produção. No Brasil, este método está contemplado nos itens 12 e 14 no Pronunciamento Técnico CPC 16, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que trata da valoração dos estoques.

Santos (2011) afirma que, esta metodologia tem a finalidade de atender as exigências da contabilidade societária, pois, é considerada básica para obter a avaliação de estoques pela contabilidade societária, para fins de levantamento de balanço patrimonial e de resultados.

O Custo por Absorção designa o conjunto de procedimentos realizados para atribuir todos os custos fabris, quer fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, aos produtos fabricados em um período. Com isso, os produtos “absorvem” todos os gastos classificáveis como custos – matérias primas, salários e encargos sociais, depreciação das máquinas, aluguel de prédio industrial etc. -, independentemente de sua natureza, se custos fixos ou não, se custos diretos ou não. (WERNKE, 2005, p. 19).

Para Dutra (2009), este método não atende a necessidade que as empresas tem de oferecer informações que auxiliem a tomada de decisões estratégicas e gerenciais. Pois, o objetivo da avaliação de inventários, o custeio por absorção, considera todos os custos diretos e indiretos, sejam eles fixos ou variáveis como partes do produto.

Segundo Crepaldi (2006), o custeio por absorção é um processo de três passos: a separação dos custos do produto dos custos do período; os custos diretos dos produtos concedidos aos produtos específicos, enquanto que os custos indiretos são atribuídos aos centros de custos; os custos indiretos são distribuídos do centro aos produtos de acordo com seu uso. Tendo a soma dos custos diretos e indiretos como o custo do produto.

Neves e Vicenconti (2010) defendem que, o objetivo deste método é rastrear todos os seus elementos (fixos e variáveis) em cada fase da produção. Ou seja, o custo é absorvido somente quando é concedido a um produto ou unidade de produção. Portanto, cada produto ou unidade receberá sua parcela no custo até que o valor adicionado seja totalmente absorvido pelo Custo dos Produtos Vendidos ou Estoque Final.

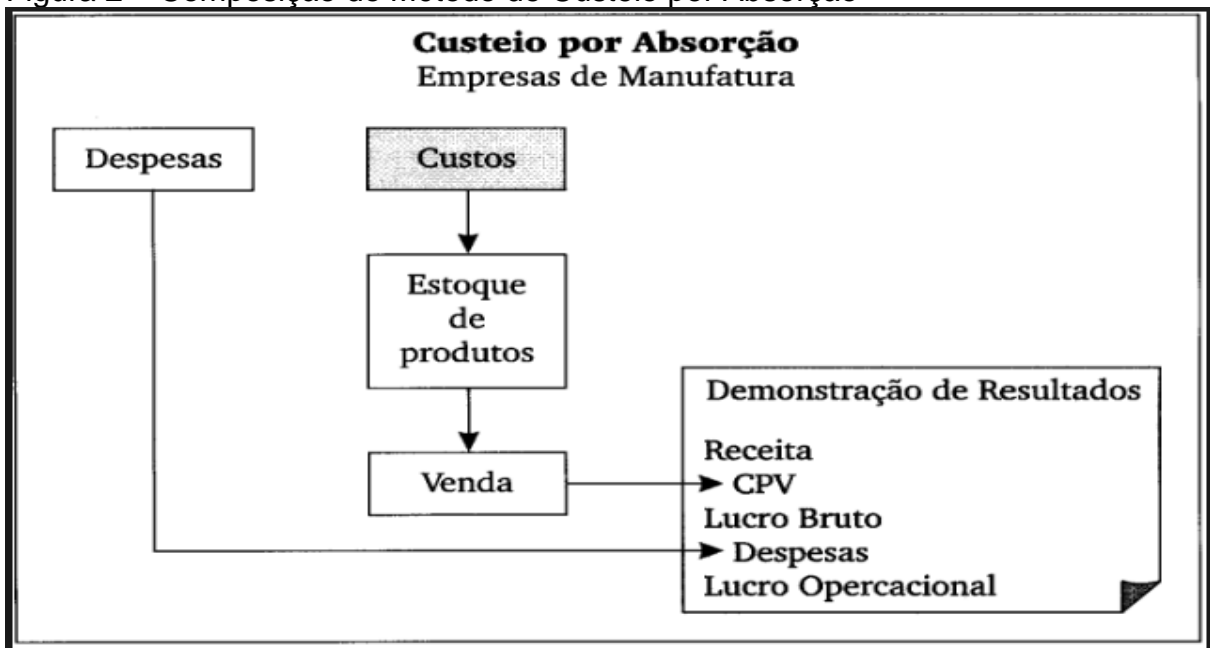
O método de custeio por absorção consiste em apurar o custo de bens, atribuindo-se integralmente a cada unidade produzida os custos diretos e indiretos, fixos ou variáveis ocorridos no processo de produção. Nele os custos diretos são atribuídos aos produtos por meio das quantidades efetivamente consumidas de recursos (BERTI, 2006, p. 60).

Wernke (2005) destaca algumas vantagens do Método de Custeio por Absorção: atende à legislação fiscal e deve ser utilizado quando a empresa busca

integrar o uso de sistema de custos à Contabilidade (quando os valores apropriados de custos estão inseridos na contabilidade, essa apropriação é realizada por meio dos Princípios Contábeis); permite apuração dos custos por centros de custos, sendo possível avaliar o desempenho de cada departamento; permite absorver todos os custos de produção independente do tipo de custos, apurando o custo total de cada produto.

A Figura 2 representa o esquema do método de custeio por absorção:

Figura 2 – Composição do Método de Custeio por Absorção



Fonte: Martins (2010, p. 37)

Portanto, devido aos custos diretos serem atribuídos aos produtos de uma forma objetiva e de os custos indiretos identificados por meio de rateios, também pode-se dizer que os custos diretos tem apropriação objetiva e que os custos indiretos possuem uma subjetividade na sua apropriação ao produto.

2.2.2 Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC)

O Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) busca identificar os gastos das atividades desempenhadas por uma empresa, independentemente de que sejam executadas dentro ou fora dos limites de um setor, departamento ou da própria organização. Feito essa identificação, precisa-se conhecer o montante dos

recursos consumidos no período, com relação aos salários, ao material de expediente, energia elétrica, aluguel, depreciação do equipamento fabril e outros (WERNKE, 2005).

O ABC é uma ferramenta de gestão de custos e que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas relações com os produtos ou com os serviços, já que o ABC não se aplica apenas nas empresas industriais e sim, em qualquer tipo de empresa que utilize a contabilidade de custos. Os componentes básicos de um sistema ABC, são os seguintes: (1) recursos; (2) processos e atividades; (3) centro de atividades; (4) direcionador de custos (fator gerador de consumo ou demanda de recursos); (5) elementos de custo; (6) objetos de custo; (7) direcionador de atividades (BERTI, 2006, p. 74).

O ABC, custo baseado em atividades, surgiu com o intuito de mensurar (medir) o consumo de recursos da organização nas atividades empresariais. A finalidade é tentar superar o vício fundamental do processo tradicional: a arbitrariedade na alocação de custos, principalmente os indiretos. Assim, se os custos medem o consumo de recursos das empresas para a realização de suas atividades, o custeio adequado deverá: primeiramente verificar como os recursos são efetivamente consumidos pelas diferentes atividades da empresa e, depois, verificar como os produtos ou serviços da empresa (aqueles que ela venda no mercado para recuperar os seus custos e realizar o objetivo de lucro) consomem ou precisam de tais atividades onerosas (BERTI, 2006).

Este método facilita a análise dos valores de custos relacionados que mais consomem recursos, pois permite que os custos indiretos sejam primeiramente direcionados a atividades e processos, e depois a produtos, serviços e clientes respectivamente. Segundo Wernke (2005), o ABC defende que os recursos de uma organização são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que elas fabricam, sendo assim, parte dos custos devem ser distribuídos a cada atividade respectivamente.

De acordo com Wernke (2005), após o conhecimento do quanto custa cada atividade da empresa, destina-se os valores respectivos aos produtos com base no consumo efetivo das atividades pelos itens produzidos no determinado período. Os geradores ou direcionadores de custos são atribuídos por meio da alocação dos custos das atividades aos produtos, feito por critérios de rateio de acordo com cada atividade.

Tratando-se de vantagens deste método, Berti (2006) afirma que o método de custeio por atividades tem como principal função distribuir de forma mais correta os custos indiretos e apresenta as seguintes vantagens: permite um custeio de produtos mais preciso; bastante flexibilidade em suas aplicações; confiável no fornecimento de medidas bastantes relevantes das atividades da empresa; e facilita na identificação e a compreensão do comportamento dos custos de uma empresa, ajudando, a sua administração para alcançar a competitividade.

Quanto às desvantagens, Kaplan e Anderson (2007) consideram como problemas decorrentes da implantação do custeio baseado em atividades os seguintes fatos: os processos de entrevistas e levantamentos de dados são demorados e dispendiosos; os dados utilizados no método são subjetivos e de difícil validação; o armazenamento, o processamento e a apresentação dos dados são caros; não ser atualizável ou adaptável facilmente às novas circunstâncias.

Na Figura 3 apresenta-se a sistemática em que consiste o método de custeio Baseado em Atividades:

Figura 3 – Sistemática do Método de Custeio ABC



Fonte: Leone (1997)

Em suma, percebe-se que esse método é semelhante ao método de custeio por absorção e ambos não separam os custos fixos e sim, apropriam aos

bens e serviços. Porém, no ABC os gastos são alocados inicialmente às atividades, para em seguida serem direcionados aos produtos e serviços.

2.2.3 Método de Custeio Direto ou Variável

Este sistema considera como custo do produto somente os custos variáveis utilizados no processo de produção, portanto, os custos fixos (custos diretos ou custos variáveis) são desconsiderados como custo dos produtos ou serviços prestados, sendo identificados como despesas do período, pois estes independem do volume de produção (WERNKE, 2005).

Em oposição ao custeio por absorção, o custeio variável ou direto toma em consideração, para custeamento dos produtos da empresa, apenas os gastos (custos e despesas) variáveis. Com isso, elimina-se a necessidade de rateios e, conseqüentemente, as distorções deles decorrentes. Assim, essa modalidade de custeio apresenta, sobre a modalidade anterior significativas vantagens no que respeita à apuração dos resultados financeiros gerados pelos diferentes produtos da empresa. (BONFIM; PASSARELLI, 2008, p. 59).

O Custeio Direto ou Variável consiste que somente serão classificados como custo dos produtos os custos variáveis, por exemplo: matérias-primas utilizadas, serviços de terceiros aplicados ao produto, tributos sobre vendas, comissões de vendas e outros. Os outros gastos, devem ser transferidos a demonstração do resultado (DR) como despesas do período.

De acordo com Martins (2010), o método de custeio variável surgiu devido ao destaque de três maiores problemas para fins gerenciais na formação do custo aos produtos, estes problemas são demonstrados por meio do Quadro 4.

Quadro 4 – Problemas que motivaram o surgimento do método de Custeio Variável
(continua)

PROBLEMA	DESCRIÇÃO
1	Os custos fixos existem independentemente da produção ou não desta ou daquela unidade, estão presentes no mesmo montante, mesmo que ocorram oscilações no volume de produção; tornando-se os custos fixos a ser muito mais um encargo para que a empresa possa ter condições de produção do que sacrifício para a produção específica de uma ou outra unidade. Ou seja, é preciso muito mais para que a indústria possa operar, do que para produzir uma unidade a mais de determinado produto.

(conclusão)

2	Estes custos não dizem respeito a este ou aquele produto ou a esta ou aquela unidade, normalmente são distribuídos por meio do critério rateio. A maior parte destas apropriações é feita por meio de fatores de influência que, na realidade, não vinculam efetivamente em casa produto, devido a essa vinculação ser muito mais forçada do que costumamos acreditar, podendo alocar equivocadamente mais custo em um determinado produto do que em outro. Isso pode impactar fazendo de um produto mais rentável do que o outro sem que esta seja a realidade dos mesmos.
3	O valor do custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção, ou seja, tendo aumento no volume, tem-se um menor custo fixo por unidade, e vice-versa. Caso for decidir com base em custo, é preciso associar-se sempre ao custo global o volume que se tomou como base. Se a empresa estiver reduzindo um item por ser pouco lucrativo, sua posição ficará pior ainda, devido a diminuição do volume; ou então, se um produto estiver com baixo lucro, o aumento do preço com base em seu alto custo poderá provocar uma diminuição de sua procura, e assim, reduzir seu volume, forçando aumentar ainda mais o custo de produção, num círculo vicioso.

Fonte: Adaptado de Martins (2010).

Crepaldi (2002) cita também estes problemas e complementa afirmando que, o custeio variável tende a ser cada vez mais utilizado para auxílio na tomada de decisão, apesar de não atender aos princípios fundamentais de contabilidade e também não ser aceito pelas autoridades fiscais, sendo assim, tendo a utilização limitada a contabilidade para efeitos internos.

Entre vantagens e desvantagens deste método, Wernke (2005) destaca: não é aceito pela legislação tributária para fins de avaliação de estoque; não envolve rateios e critérios de distribuição de gastos, facilitando o cálculo, bastando deduzir do preço de venda os custos e despesas diretas ou variáveis para obter a margem de contribuição; exige uma estrutura de classificação rigorosa entre os gastos de natureza variável.

Em seguida, apresenta-se na Figura 4 a sistemática do método de Custeio Variável:

Figura 4 – Sistema do método de Custeio Variável



Fonte: Adaptado de Martins (2010)

O custeio variável pressupõe que, para uma organização funcionar, deve estar comprometida com os custos fixos, os quais não serão alterados, caso ocorra aumento ou diminuição da produção, ou até mesmo, caso não haja produção. Assim, uma vez que a estrutura fixa da organização já está preparada para atender aos clientes, a decisão relevante está relacionada com os custos variáveis.

2.2.3.1 Margem de Contribuição

De acordo com Crepaldi (2002), no método de custeio variável, todos os custos e despesas variáveis (inclusive as despesas de vendas e administração) são deduzidos da receita de vendas, mesmo as despesas variáveis que fazendo parte do custo do produto, resultando na Margem de Contribuição. Sua função é representar o valor que cobrirá os custos e despesas fixos da empresa e proporcionar o lucro.

O Quadro 5 apresenta as fórmulas da Margem de Contribuição Total e da Margem de Contribuição Unitária:

Quadro 5 – Fórmulas da Margem de Contribuição Total e Unitária

MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO TOTAL	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITÁRIA
MC = RV – CDV	MC/U = PV/U – CDV/U
Onde: MC = Margem de Contribuição RV = Vendas Totais CV = Custos e Despesas Variáveis Total	Onde: MC/U = Margem de Contribuição Unitária PV/U = Preço de Venda Unitário CV/U = Custos e Despesas Variáveis Unitário

Fonte: Adaptado de Crepaldi (2002)

A utilização da margem de contribuição beneficia a empresa em vários aspectos, tais como, permite verificar se o produto vendido no mercado está sendo viável para a empresa, demonstra o quanto a venda de determinado produto contribui para a formação do lucro; é ferramenta para a formação de promoções ou reduções do preço de venda; planejar e classificar os produtos de acordo com a procura de cada um; e permite mostrar quais os mais rentáveis para a empresa. (MARTINS, 2003).

O conhecimento da margem de contribuição de cada produto permite ao gestor controlar o comportamento dos custos por linha de produção; orientar a produção e as vendas para maximizar os lucros, através do aumento do esforço da produção, e das vendas dos produtos de maior margem de contribuição percentual; maximizar os lucros ou reduzir os prejuízos pela retirada de produtos ou linha de produtos da produção; decidir sobre preços mínimos em caso de concorrência; definir ou alterar políticas de vendas; decidir sobre novos investimentos (BERTI, 2006, p. 69).

Portanto, a Margem de Contribuição é o valor que sobra de cada unidade vendida, ou seja, deve ser suficiente para cobrir os custos e despesas fixos e conseqüentemente após a subtração dos custos e despesas variáveis, auferir o lucro desejado.

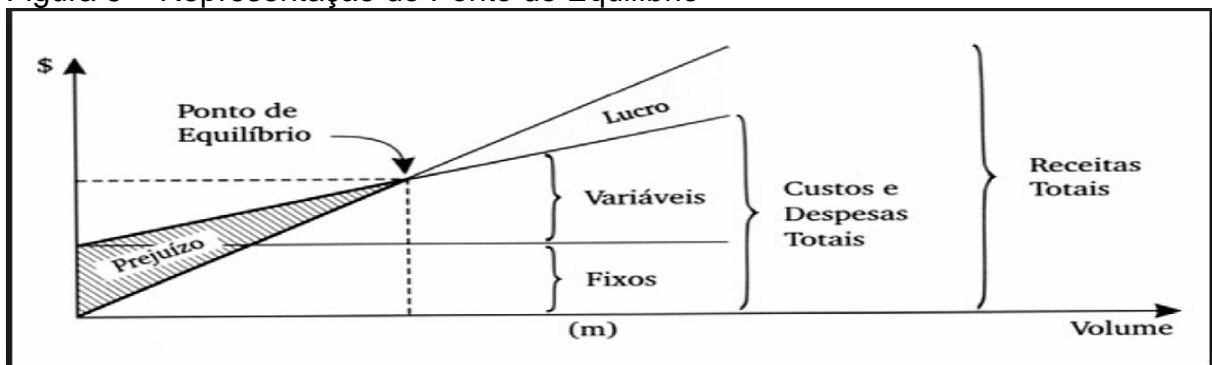
2.2.3.2 Ponto de Equilíbrio

Martins (2010) afirma que, o Ponto de Equilíbrio que também é denominado como Ponto de Ruptura – *Break-even Point*, nasce da conjugação dos custos e despesas com as receitas totais.

O Ponto de Equilíbrio acontece no momento em que o resultado das operações é nulo, ou seja, quando a receita total se iguala aos custos e despesas totais. Caso a empresa opere acima desse nível, passa a ter lucro, conseqüentemente, se a empresa operar abaixo desse nível ela obtém prejuízo. (BERTI, 2006).

Na Figura 5, apresenta-se um gráfico para a demonstração do Ponto de Equilíbrio:

Figura 5 – Representação do Ponto de Equilíbrio



Fonte: Martins (2010)

Segundo Wernke (2005) o ponto de equilíbrio representa o nível de vendas em que a empresa trabalha sem lucro ou prejuízo, ou seja, a quantidade de produtos vendidos suficiente apenas para pagar os custos fixos e variáveis.

De acordo com Crepaldi (2002) o ponto de equilíbrio pode ser dividido em três tipos, são eles: contábil, financeiro e econômico. Abaixo, encontra-se o Quadro 6 demonstrando as fórmulas de cada um destes.

Quadro 6 – Fórmulas dos tipos de Ponto de Equilíbrio

(continua)

TIPOS	FÓRMULAS
<p>Ponto de Equilíbrio Contábil: É obtido quando há volume suficiente para cobrir todos os custos e despesas fixas, ou seja, o ponto em que não há lucro ou prejuízo contábil.</p>	$PEC = \frac{CDFT}{MC}$
<p>Ponto de Equilíbrio Econômico: Ocorre quando existe lucro na empresa e esta busca comparar e demonstrar o lucro da empresa em relação à taxa de atratividade que o mercado financeiro oferece ao capital investido.</p>	$PEE = \frac{CDFT + \text{Custo de Oportunidade}}{MCu}$

(conclusão)

<p>Ponto de Equilíbrio Financeiro: É representado pelo volume de vendas necessárias para que a empresa possa cumprir com seus compromissos financeiros.</p>	$\text{PEF} = \frac{\text{CDFT} - \text{Despesas não Desembolsáveis}}{\text{MCu}}$
--	--

Fonte: Adaptado de Crepaldi (2002).

Logo, o Ponto de Equilíbrio é de suma importância para que a empresa tenha a informação do quanto ela deve vender para que não opere com prejuízo e a partir de qual ponto ela começa a obter lucro.

2.3 FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA

Ao avaliar a permanência de uma empresa no mercado competitivo, nota-se que o fato preponderante disso na maioria dos casos, é de que ela tem a formação de preço de venda adequada, além da necessidade de avaliar os fatores como: posicionamento estratégico, produtos diferenciados, inovação e fatores econômicos.

Normalmente o foco maior das empresas está no aumento do faturamento, na ilusão de que conseqüentemente terá aumento no lucro. Porém, é necessário o aumento do faturamento não é o único fator para obter um lucro maior, para isso, é preciso que se tenha o preço de venda adequado. Por conta disso, Bonfim e Passarelli (2006, p. 432) ressaltam que “[...] o preço unitário de qualquer produto ou serviço deve ser tal que assegure os maiores lucros totais quando multiplicado pelos volumes de vendas desse produto ou serviço”.

A formação de preços representa uma das mais importantes e nobres atividades empresariais. A definição equivocada do preço pode arruinar um negócio. Embora discussões e dúvidas permaneçam sobre o fato de ser arte ou ciência, existe a certeza de que, sob a óptica da empresa, o preço deve ser superior aos custos plenos incorridos, aí incluindo os tributos. Da diferença entre os preços e os custos plenos e impostos nascem o conceito de lucro e a manutenção das atividades empresariais. Porém, sob o ponto de vista do consumidor, o preço praticado deve ser inferior ao valor percebido por quem compra o produto ou serviço. A decisão de comprar baseia-se na obtenção de benefícios extras – diferença existente entre o valor percebido e o preço praticado. (BRUNI, 2010, p.241).

A formação de preço de vendas dos produtos torna-se um grande desafio, pois Bruni e Famá (2008) afirmam que, há três fatos e problemas consideráveis para a formação de preços que são: o preço deve ser baseado nos custos; relaciona-se com o mercado consumidor, o consumidor que determina o preço do produto; faz-se por meio de análise da concorrência.

Vale ressaltar ainda outras séries de fatores a serem levados em conta na hora da formação dos preços, exemplo destes fatores é a demanda, caso a empresa não tenha uma capacidade grande de produção. Para Bruni e Famá (2008), a existência de produtos substitutos de menores preços, a demanda esperada, o mercado de atuação do produto, o controle de preços impostos pelo governo e os níveis de produção e venda também são fatos para serem analisados.

Segundo Martins (2010) para a formação de preços de venda, é preciso conhecer o custo do produto; mas somente essa informação não é suficiente, além do custo, é necessário saber o grau de elasticidade da demanda, os preços dos produtos dos concorrentes, os preços de produtos substitutos, a estratégia de *marketing* da empresa e outros. É muito importante também, que o sistema de custos produza informações úteis e consistentes com a filosofia da empresa, particularmente com sua política de preços.

Santos (2005) afirma que o cálculo do preço de venda precisa ser levado em consideração que o valor tenha que: trazer à empresa a maximização dos lucros; possa manter a qualidade, atender os anseios do mercado àquele preço determinado e que melhor aproveite os níveis de produção.

Sob o ponto de vista do empreendedor, o objetivo fundamental da determinação do preço de venda é maximizar a sua lucratividade que, como se sabe, representa o excedente da renda gerada por uma venda sobre os custos de produção ou obtenção do bem vendido. Em outras palavras: a meta básica do preço de venda é maximizar o lucro da empresa, assegurando rentabilidade máxima aos capitais nela investidos (BONFIM e PASSARELLI, 2008, p. 400).

Bonfim e Passarelli (2008) destacam ainda que, normalmente a formação de preços de produtos e serviços, passa pelas seguintes etapas:

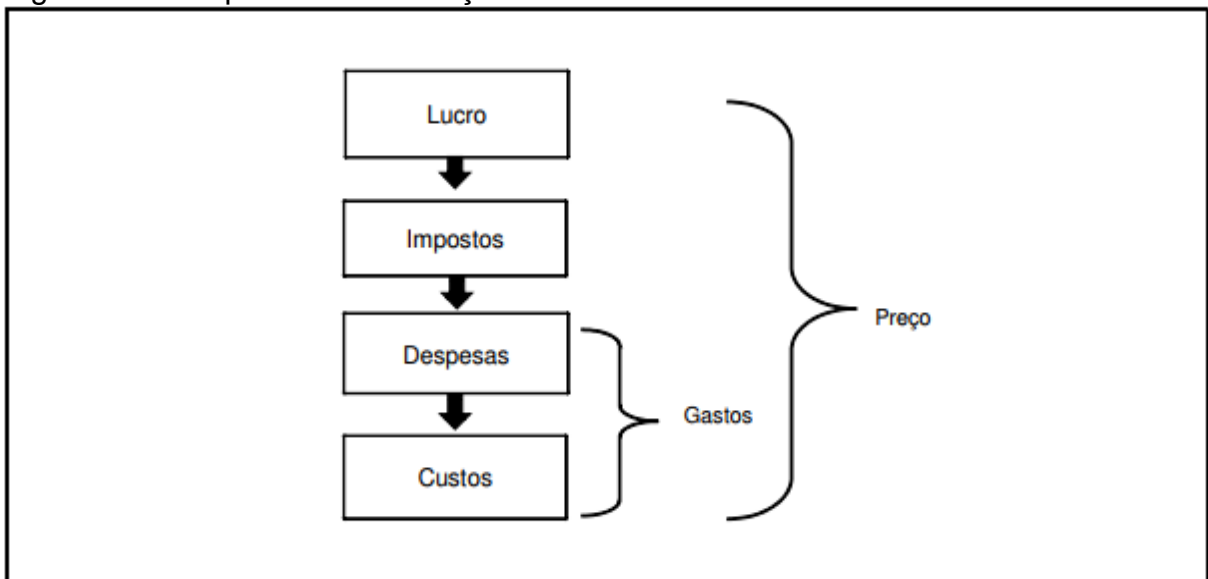
- a) com base os custos e objetivando o lucro da empresa, define-se o preço ideal do bem a ser formado, denominado inicialmente como “preço preliminar”;

- b) tendo formado o preço preliminar, faz-se a comparação com o preço máximo admitido pelo mercado, fazendo uma estimativa do volume de vendas;
- c) identifica a alternativa de preço de venda mais lucrativa combinação preço-venda, por meio da análise das demais alternativas de preço de vendas e lucros;
- d) caso nenhuma das alternativas consideradas revele-se satisfatória, decisões relativas à modificação ou ao cancelamento do produto ou a adoção de um custo-meta a ser perseguido deverão ser tomadas;
- e) por fim, uma vez implementado o preço de venda, faz-se o monitoramento de forma contínua os seus efeitos sobre o faturamento da empresa.

Segundo Santos (2011) existem fatores a serem considerados para a formação de preços, tais como: a quantidade do produto em relação às necessidades do mercado consumidor; os produtos que possam substituir ao seu com preços mais competitivos; a demanda esperada ao produto; o mercado de atuação do produto; os níveis de produção e de vendas que se pretende ou que se pode operar; os custos para fabricar, administrar e comercializar o produto; os níveis de produção e de vendas desejados entre outros.

A Figura 6 apresenta os componentes para a formação do preço de venda.

Figura 6 – Componentes do Preço de Venda



Fonte: Bruni (2008, p. 235)

Conforme a Figura 6 mostra, para a formação do preço existem os componentes a serem considerados: lucro, impostos, despesas e os custos. Sendo assim, nota-se que o preço deve suprir além do custo, todos estes componentes para que esteja no preço adequado.

2.3.1 Formação do *Mark up*

Santos (2011) afirma que, o *mark up* é um índice que deve ser aplicado ao custo de um bem ou serviço para a formação do preço de venda. Para melhor entendimento o autor cita um exemplo: o dono de um bar aplica o índice de 1,5 sobre o preço de compra de um determinado litro de bebida, também para formar o preço de venda. O objetivo do *mark up* é suprir as contas de impostos e contribuições sociais sobre venda; comissão sobre vendas e margem de lucro sobre vendas.

Segundo Wernke (2011), *Mark Up* ou Taxa de Marcação: aborda os percentuais relacionados ao preço de venda ou faturamento fiscal, conforme os citados abaixo:

- os tributos incidentes sobre vendas;
- comissão dos vendedores;
- taxa de franquia;
- taxa cobrada pela administradora do cartão de crédito nas vendas;
- margem de lucro desejada para cada mercadoria;
- frete pago para a entrega da mercadoria aos clientes;
- desconto para facilitar a negociação;
- outros percentuais sobre vendas.

Este percentual a ser incluído no *Mark Up* depende de vários aspectos e difere de empresa para empresa, mesmo aquelas que atuam no mercado varejista. Deve ser considerado entre outros os seguintes pontos: a estratégia competitiva escolhida; a existência de mercadorias similares na concorrência; os seguimentos de mercados a serem atingidos; políticas de preços de atração; e o volume previsto de vendas (WERNKE, 2011).

Pode-se definir o conceito de *Mark Up* como a soma do custo unitário do produto a uma margem fixa para obter o preço de venda, normalmente sendo percentual. Propicia um determinado lucro em sua aplicabilidade buscando cobrir todos os custos e as despesas, podendo apresentar variações, dependendo da base de custo escolhida. Nela pode-se incluir somente os custos de produção, ou então o custo de produção mais as despesas de vendas, distribuição e administração; ou somente os custos diretos, ou então os custos diretos mais os indiretos. (PEREIRA, 2000).

A título de ilustração, um *mark up* para aplicação a todos os produtos ou a determinada categoria de produtos de uma empresa, pode ser obtido da seguinte forma, conforme o Quadro 7:

Quadro 7 – Fórmula do *Mark up*

$MARK UP = 100\% - X - Y - Z$
<p>Onde:</p> <p>100% = é o preço de venda, que se assume na equação como base para cálculo do <i>mark up</i>;</p> <p>X = são os tributos incidentes sobre as vendas, em percentual;</p> <p>Y = são os gastos não incluídos no custo do produto, transformados em percentual da receita;</p> <p>Z = é a margem de lucro esperada, em percentual.</p>

Fonte: Adaptado de Wernke (2011).

Wernke (2011) afirma ainda que existem duas formas de calcular o *mark up* na formação do preço de venda, são: divisor e o multiplicador. Apesar de haver duas formas, resulta em um preço de venda igual independente de qual delas utilizar.

A partir da estrutura de gastos, tributos incidentes sobre vendas e margem de lucro, pode-se apurar o *mark up* divisor ou multiplicador que compreende o índice a ser utilizado, conforme exposto no Quadro 8.

Quadro 8 – Tipos de *Mark up* e Fórmulas

TIPOS DE MARK UP	FÓRMULAS
<i>MARK UP</i> MULTIPLICADOR:	CUSTO DO PRODUTO x <i>MARK UP</i>
<i>MARK UP</i> DIVISOR:	$\frac{\text{MARK UP}}{\text{CUSTO DO PRODUTO}}$

Fonte: Adaptado de Wernke (2011).

Mesmo que a formação de preços considerando somente os custos seja uma prática pouco recomendável para as empresas inseridas em mercados competitivos, o conhecimento dos custos e a utilização do *mark up* consistem em instrumentos para que a empresa possua um parâmetro interno que a auxilie a compreender, dado o preço, qual a margem de lucro com a qual está operando, e qual a representatividade de cada componente dessa equação na informação final de preço.

2.3.3 A influência dos impostos na formação do preço de venda

O Brasil pertence a gama dos países que praticam as maiores cargas tributárias do mundo. Portanto, é de extrema importância que o empreendedor deva formar os preços de venda de seus bens ou serviços levando em consideração os tributos que ele deverá recolher para o governo.

No Brasil quatro tributos estão abrangidos pelo regime não-cumulativo de tributação, quais sejam: Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e a na Prestação de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Telecomunicações (ICMS), Programa de Integração Social (PIS), e a Contribuição para o Finsocial (COFINS).

Bruni e Famá (2012) alertam sobre os cuidados que se deve ter na elaboração do preço de venda com relação a incorporação dos tributos, já que eles se dividem em cumulativos e não cumulativos. O tributo cumulativo não gera crédito fiscal, ou seja, não podendo assim aproveitar o tributo pago anteriormente. O tributo não cumulativo permite recuperar uma parte do valor pago na aquisição, quando da apuração do saldo final do período de apuração a ser pago ao Estado.

Muitos gestores acreditam que somente os impostos diretos deverão ser considerados para a formação dos preços de venda, como por exemplo: o ICMS e o IPI. Porém, tendo somente estes como foco, e acabam esquecendo que outros tributos também deverão fazer parte do seu custeio, e assim, serem considerados. Exemplo: Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e outros (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006).

3 MÉTODOLOGIA DA PESQUISA

Apresenta-se, inicialmente, o enquadramento metodológico deste capítulo. Logo após, descreve-se os procedimentos utilizados para a coleta de análise dos dados. Por fim, destacam-se as limitações da pesquisa.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Para a análise dos dados, a abordagem utilizada é qualitativa. Tem como análise a formação de preços de venda abordando os vários métodos de custeio, no qual, busca adequar qual se enquadra para o preço de venda adequado.

Segundo Denzin e Lincoln (2006), a abordagem qualitativa acontece no momento em que a natureza socialmente construída da realidade, quando há íntima relação entre o pesquisador e o que é estudado, e as limitações situacionais que influenciam as investigações.

A pesquisa se enquadra no método descritivo, baseado nos objetivos do trabalho. Para Gil (2002), o objetivo das pesquisas descritivas é priorizar a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento entre variáveis. Uma das características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e observação sistemática. Sendo assim, o trabalho busca enfatizar os métodos de custeio e em qual a empresas se enquadram melhor para obter o preço de venda mais adequado.

Sobre os procedimentos do trabalho, inicialmente utiliza-se uma pesquisa bibliográfica identificando conceitos e referências para melhor aprendizado e entendimento do assunto. Em seguida tem-se o método de estudo de caso, no qual há coleta de dados, análise deste e reestruturação de preços de determinados produtos, visando melhorar e agregar valor a estes.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETAS DE DADOS

Para a obtenção dos dados desta pesquisa, durante o segundo semestre de 2017 foram feitas algumas entrevistas com um dos proprietários da empresa para

esclarecer as características da organização e em seguida utilizar as informações para o estudo.

Para o estudo, foram utilizados relatórios gerenciais referentes ao primeiro semestre de 2017, que retirados do próprio sistema da empresa que proporcionou fazer análises das receitas e despesas, identificar quais os produtos são mais representativos perante as vendas, após isso, iniciou-se o estudo para o cálculo de preço venda.

4 ESTUDO DE CASO

Neste capítulo, apresenta-se o estudo de caso realizado em uma indústria de produtos de limpeza localizada na região sul de Santa Catarina. Inicialmente, expõem-se a caracterização da empresa objeto de estudo. Na sequência, demonstra-se as principais linhas de produtos fabricados, clientes e fornecedores, as etapas do estudo e a proposta de formação do preço de venda. Por fim, realiza-se uma comparação entre o preço praticado pela organização e o preço calculado neste estudo.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa “XY” Produtos de Limpeza Ltda iniciou duas atividades em Janeiro de 2010 e trata-se de uma sociedade empresária limitada, localizada no município de Içara, em Santa Catarina. Atualmente possui 45 funcionários, distribuídos nos setores de almoxarifado, produção, expedição, embalagem, laboratório e administrativo. Tem como ramo de atividade a industrialização de produtos de limpeza.

O empreendimento é de natureza familiar, sendo que a sociedade é composta por dois sócios, denominados neste estudo de “A” e “B”. A entidade possui a contabilidade terceirizada e seu regime de tributação é o Lucro Presumido.

4.1.1 Produtos

O proprietário resolveu investir no ramo de produtos de limpeza pelo fato de que o uso destes é indispensável, pois são produtos que estão destinados ao uso do dia a dia e são encontrados em todas as casas, independente de classe social da família. Ou seja, dificilmente estarão deixando de ser consumidos e conseqüentemente, passando uma segurança maior para a empresa em relação as vendas.

A empresa possui uma linha de produtos bastante diversificada, dentro da linha de produtos encontram-se 140 tipos de produtos diferenciados. O Quadro 9 demonstra estas linhas de produtos industrializados pela empresa em estudo.

Quadro 9 – Linha de Produtos Fabricados

Linha de Produtos
• Alvejantes
• Amaciantes
• Sabão Líquido
• Desinfetantes e Aromatizantes
• Limpeza Pesada
• Linha Auto Limpante
• Linha Automotiva
• Linha de Detergentes

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

A empresa “XY” Produtos de Limpeza Ltda fabrica produtos voltados para limpeza, desde limpeza de casa, roupa, limpeza pesada, e conta até com a linha automotiva, buscando atender todas as necessidades no ramo de limpeza.

Devido à empresa possuir portfólio de 140 tipos de produtos, foi necessário buscar no sistema da empresa um relatório de faturamento mensal de cada produto específico. Após isso, foi elaborada uma tabela para identificar quais os produtos são responsáveis por 80% do faturamento, estes produtos estão demonstrados na Tabela 1 e passaram a ser o foco para o cálculo do preço de venda.

Tabela 1 – Produtos que representam 80% do faturamento

Em mil R\$	jan/17	fev/17	mar/17	abr/17	mai/17	jun/17	TOTAL	%
Produtos	1.196.365,45	854.011,77	1.232.086,84	817.623,15	992.223,20	1.067.695,04	6.160.005,45	100,00%
1 Detergente P/ Roupas Azul 5L	215.350,29	137.891,11	247.895,16	142.023,96	171.630,65	195.865,37	1.110.656,54	18,03%
2 Água Sanitária 5L	109.973,98	100.172,37	105.883,49	75.833,48	89.098,73	94.716,17	575.678,22	9,35%
3 Alvejante Clin Rosa 5L	80.610,99	43.792,91	69.333,45	49.086,27	54.711,27	66.487,70	364.022,59	5,91%
4 Detergente Para Louça Neutro 5L	53.936,70	40.045,48	56.503,19	40.800,17	49.442,20	57.909,29	298.637,03	4,85%
5 Amaciante Soft Plus Azul 5L	55.265,49	38.840,03	57.655,60	35.204,65	56.038,20	47.421,60	290.425,57	4,71%
6 Cloro 5L	48.761,17	45.441,49	49.826,89	40.191,97	45.313,94	55.240,15	284.775,61	4,62%
7 Miz Clean 5L	44.450,34	30.116,03	56.848,01	25.597,65	32.795,39	37.535,43	227.342,85	3,69%
8 Alvejante Clin Vermelho 5L	45.912,91	28.319,16	33.482,98	27.986,54	32.577,57	33.006,59	201.285,75	3,27%
9 Detergente Automotivo Com Cera 5L	33.403,99	22.519,14	31.380,11	23.175,96	28.981,11	25.831,22	165.291,53	2,68%
10 Amaciante Soft Plus Max 5L	26.985,35	20.706,55	34.132,77	24.732,35	28.329,42	26.583,06	161.469,50	2,62%
11 Clorodet Branco 5L	33.734,23	21.899,41	28.774,86	20.508,54	28.978,93	25.675,00	159.570,97	2,59%
12 Multi-Usos Roxo 5L	33.492,81	24.315,19	31.311,57	19.833,66	23.538,95	24.573,61	157.065,79	2,55%
13 Desengraxante 5L	30.627,42	22.844,76	26.984,92	21.441,60	27.153,71	26.421,65	155.474,06	2,52%
14 Detergente Para Louça Limão 5L	26.762,67	16.432,02	25.498,29	21.382,94	21.961,94	27.381,39	139.419,25	2,26%
15 Detergente P/ Roupas Coco 5L	22.002,68	15.097,00	26.955,88	13.350,87	18.185,76	18.893,05	114.485,24	1,86%
16 Desinfetante Floral 5L	19.711,80	12.270,43	20.154,20	14.793,31	12.809,25	15.237,45	94.976,44	1,54%
17 Amaciante Confort 5L	16.733,05	9.863,44	17.232,55	13.032,86	16.912,73	16.542,94	90.317,57	1,47%
18 Desinfetante Kaiak 5L	16.697,76	12.413,46	17.541,40	11.906,03	14.561,01	11.887,79	85.007,45	1,38%
19 Desinfetante Floral Extra 5L	14.925,65	11.152,64	17.716,05	12.713,42	9.779,25	11.902,82	78.189,83	1,27%
20 Facimol 5L	16.558,31	11.068,38	12.813,10	9.463,64	15.600,88	8.328,08	73.832,39	1,20%
21 Desinfetante Lavanda 5L	12.151,08	10.529,61	12.389,79	9.961,98	10.816,38	11.762,29	67.611,13	1,10%
22 Detergente Para Louça Maçã 5L	12.052,34	8.071,83	13.946,21	8.506,00	11.132,03	12.602,61	66.311,02	1,08%

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

Nota-se que embora a empresa tenha uma linha extensa de produtos fabricados, apenas 22 formam um total de 80% sobre as vendas totais. Os produtos mais vendidos apresentam um percentual bastante significativo perante aos demais, em primeiro, o Detergente para roupas azul com 18,03% das vendas e na sequência a água sanitária com 9,35%.

4.1.2 Clientes e Fornecedores

A empresa possui como clientes empresas como operação comercial, sendo elas, comércio atacadista e distribuidor. Ou seja, não destina as vendas a consumidores finais. Os clientes estão localizados em toda a região sul, sudeste e centro-oeste do Brasil. Porém, a região quem apresenta o volume maior de vendas é a região sul com 70% das vendas.

Quanto aos fornecedores, tratam-se de indústrias químicas, a maioria dos fornecedores são parceiros da empresa desde o início de suas operações, formando assim uma parceria nas negociações de compra. Cerca de 90% dos fornecedores estão localizados em Santa Catarina, os demais estão localizados no Rio Grande do Sul, Paraná e São Paulo.

4.2 ETAPAS DO ESTUDO

Para realizar a proposta de formação dos preços de venda foram coletados, inicialmente, os dados necessários para o estudo, obtidos por meio de relatórios do próprio sistema da empresa. Após isso, foi realizada uma análise geral de receitas, gastos fixos e variáveis. Visto isso, a próxima etapa foi identificar quanto cada produto representa sobre o total de receitas e selecionou-se os mais representativos para a realização do cálculo do preço de venda.

4.2.1 Formação do Preço de Venda

Conforme já visto na fundamentação teórica, o preço de venda deve suprir todos os custos e despesas da empresa e inclusive o valor de lucro que se deseja obter. Para isso, é necessário analisar alguns dados e realizar cálculos para

que se consiga atingir o objetivo de propor o preço de venda ideal para cada produto. Na sequência apresenta-se as etapas seguidas para chegar a formação do preço de venda.

4.2.2 Demonstrativo de Resultado

Para dar início ao cálculo do preço de venda é necessário analisar os dados da empresa, sendo assim, por meio da coleta de dados foi desenvolvido um demonstrativo de resultado gerencial. Esse demonstrativo é de extrema importância para que se possa conhecer e identificar se a empresa está operando com lucro ou prejuízo, ou seja, confrontando as receitas com os gastos.

Esse demonstrativo é importante também para que se possa ter uma comparação entre receitas e despesas entre os períodos, neste caso, entre os meses referentes ao primeiro semestre de 2017. A Tabela 2 refere-se ao Demonstrativo de Resultado elaborado para a realização deste estudo de caso.

Tabela 2 – Demonstrativo de Resultado

Em mil R\$	jan/17	fev/17	mar/17	abr/17	mai/17	jun/17	TOTAL	MÉDIA	%
Receitas	1.196.365	854.012	1.232.087	817.623	992.223	1.067.695	6.160.005	1.026.668	100,00%
Vendas de Produtos	1.196.365	854.012	1.232.087	817.623	992.223	1.067.695	6.160.005	1.026.668	100,00%
Gastos Variáveis	998.351	712.659	1.028.578	682.376	828.093	889.970	5.140.027	856.671	83,44%
Custo da Matéria Prima	515.309	367.847	531.116	352.256	427.479	459.885	2.653.892	442.315	43,08%
Embalagens	194.618	138.924	200.426	133.004	161.406	172.682	1.001.060	166.843	16,25%
Comissões	59.818	42.701	61.604	40.881	49.611	53.385	308.000	51.333	5,00%
Combustíveis/Fretes	41.375	29.535	42.610	28.276	34.314	36.924	213.034	35.506	3,46%
Impostos	187.231	133.653	192.822	127.958	155.283	167.094	964.041	160.673	15,65%
Margem de Contribuição	198.014	141.352	203.509	135.248	164.130	177.725	1.019.978	169.996	16,56%
MC %	16,55%	16,55%	16,52%	16,54%	16,54%	16,65%	16,56%	16,56%	
Gastos Fixos	125.557	119.106	119.131	112.158	112.607	115.255	703.815	117.302	11,43%
Salários	69.648	64.179	63.805	58.869	59.520	61.186	377.207	62.868	6,12%
Pró-Labore	937	937	937	937	937	937	5.622	937	0,09%
Manutenção de Veículos	2.980	2.458	3.128	2.681	2.890	1.980	16.117	2.686	0,26%
Manutenção de Máq. Equip.	655	456	789	358	529	631	3.418	570	0,06%
Material de Expediente	1.268	1.005	1.154	985	749	801	5.962	994	0,10%
Energia Elétrica	12.092	11.511	11.227	11.107	10.009	11.876	67.822	11.304	1,10%
Telefone	1.807	1.757	1.658	1.436	1.605	1.599	9.861	1.644	0,16%
Água	1.532	1.354	1.639	1.190	1.412	1.498	8.625	1.438	0,14%
Contabilidade	937	937	937	937	937	937	5.622	937	0,09%
Depreciação	27.612	27.612	27.612	27.612	27.612	27.612	165.674	27.612	2,69%
Software	988	988	988	988	988	988	5.928	988	0,10%
Outros	5.101	5.912	5.256	5.058	5.419	5.210	31.956	5.326	0,52%
Resultado	72.457	22.246	84.378	23.090	51.523	62.470	316.163	52.694	5,13%
MC %	6,06%	2,60%	6,85%	2,82%	5,19%	5,85%	5,13%	5,13%	

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

Na tabela acima, tem-se as receitas do primeiro semestre de 2017, no qual, foi calculado a média de receitas e gastos de todos os meses em valores e em percentuais com o objetivo de identificar quanto cada gasto representa sobre a receita. Nota-se que os gastos mais representativos são os custos ligados diretamente ao produto, sendo eles: custo da matéria-prima e embalagens.

De modo geral, os gastos maiores são os gastos variáveis. Vale enfatizar também que há um valor alto de gastos com combustíveis devido a empresa realizar todas as entregas de suas respectivas vendas. Salienta-se o fato de o valor de comissões ser alto porque a empresa possui representantes em diversas regiões, não há clientes sem representantes. O valor referente a impostos trata-se dos impostos incidentes sobre a venda (ICMS, IPI, PIS e COFINS). Porém, há um gasto relativamente alto também dentro dos gastos fixos, que é o gasto com pessoal, pois como foi citado na parte de caracterização, a empresa conta com 45 funcionários.

Vale ressaltar o fato de existir uma diferença considerável de faturamento entre um mês e outro, apesar de o mês de fevereiro ter faturado pouco, a tendência maior de vendas é no período de verão, pois é o período em que realiza-se mais limpeza e também consome-se mais produtos para lavar roupa. Visto que no inverno normalmente não há o mesmo volume de limpeza devido ao frio.

Há a demonstração da margem de contribuição dos gastos variáveis com relação ao faturamento mensal, nota-se que em todos os meses a margem de contribuição dos gastos variáveis ficam na média dos 16,56%. O lucro, apresenta uma média de 5,13% do faturamento.

4.2.3 Gastos Fixos

Sabe-se que os gastos fixos são aqueles que a empresa tem independentemente do volume de fabricação ou vendas, ou seja, gastos que a empresa tem todos os meses que até podem sofrer alterações entre um período e outro, porém, não são variações relevantes, pois não variam na mesma proporcionalidade das vendas.

Conforme já demonstrado na Tabela 2, os gastos fixos da empresa em estudo estão representados por gastos com pessoal, manutenção de veículos,

manutenção de máquinas e equipamentos, material de expediente, energia elétrica, telefone, água, contabilidade, depreciação, software e outros.

No primeiro semestre os gastos fixos somaram um total de R\$703.815,00, totalizando 11,43% sobre a receita. O maior gasto fixo é o gasto com pessoal (salários), que no semestre obteve o total de R\$377.207,00, representando a média de 6,12% sobre a receita total.

4.2.4 Custo de Matéria-prima e Embalagem

Os custos de matéria-prima e embalagem são os valores mais relevantes entre os gastos. Conforme mostra a Tabela 2, o gasto com matéria-prima teve o total de R\$2.653.892,00, no qual, representa 43,08% do valor faturado durante o primeiro semestre de 2017. Enquanto o custo com embalagem totalizou R\$1.001.060,00 representando 16,25% do faturamento referente ao primeiro semestre de 2017.

Vale ressaltar que as informações referentes aos valores de custo de matéria-prima e embalagem de cada produto, foram retiradas dos controles internos da empresa, que são obtidos por meio das notas fiscais de compra, e os cálculos são elaborados de acordo com a formulação de cada produto. O Quadro 10 mostra o custo direto dos produtos listados para este estudo.

Quadro 10 – Custo unitário de matéria-prima e embalagem

(continua)

PRODUTO		Custo de Matéria-prima e Embalagem(R\$)
1	Detergente P/ Roupas Azul 5L	4,43
2	Água Sanitária 5L	2,45
3	Alvejante Clin Rosa 5L	4,18
4	Detergente Para Louça Neutro 5L	4,13
5	Amaciante Soft Plus Azul 5L	4,79
6	Cloro 5L	2,80
7	Miz Clean 5L	6,49
8	Alvejante Clin Vermelho 5L	4,18
9	Detergente Automotivo Com Cera 5L	4,77
10	Amaciante Soft Plus Max 5L	4,79
11	Clorodet Branco 5L	4,76
12	Multi-Usos Roxo 5L	3,98
13	Desengraxante 5L	5,11
14	Detergente Para Louça Limão 5L	4,13

(conclusão)

15	Detergente P/ Roupas Coco 5L	4,43
16	Desinfetante Floral 5L	3,28
17	Amaciante Confort 5L	4,79
18	Desinfetante Kaiak 5L	3,28
19	Desinfetante Floral Extra 5L	3,28
20	Facimol 5L	5,25
21	Desinfetante Lavanda 5L	3,28
22	Detergente Para Louça Maçã 5L	4,13

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

Percebe-se que apesar de o Detergente para Roupas Azul 5L ser o produto que tem o faturamento maior entre os demais produtos (conforme a tabela 1), ele não é o produto com o custo de matéria-prima e embalagem mais caro. O produto mais caro trata-se do Miz Clean 5L, que é o sétimo que tem maior faturamento.

Nota-se que, alguns produtos apresentam o mesmo valor de custo pelo fato de que, tratam-se de um mesmo tipo de produto, porém com aroma ou cor diferente. Vale ressaltar que estes valores estão compostos apenas pelo custo de matéria-prima e embalagens.

4.2.5 Preço de Venda Orientativo

Para o cálculo do preço de venda, o método de custeio utilizado como base foi o método de custeio variável, no qual, é considerado como custo do produto somente os custos variáveis consumidos no processo produtivo. Os gastos fixos são identificados como despesas do período.

Para calcular o preço de venda pelo método de custeio variável, leva-se em consideração o custo de matéria-prima e embalagem, os custos variáveis de fabricação e a margem de lucro esperada. O custo de matéria-prima e embalagem estão informados no Quadro 10, os custos variáveis estão demonstrados na Tabela 2 e a margem de lucro definida pelo gestor é de 8,5%. Na Tabela 3, apresenta-se a formação do preço de venda de cada produto.

Tabela 3 – Formação do Preço de Venda

PRODUTO	% INCIDENTES SOBRE A VENDA							FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA			
	Custo de MP e Embalagem (R\$)	Gastos Fixos %	Combustível	Comissão	Impostos	Outros	Lucro	A vista R\$	30 dias	45 dias	90 dias
1 Detergente P/ Roupas Azul 5L	4,43	11,43%	3,46%	5,00%	15,65%	10,00%	8,50%	R\$ 9,64	R\$ 10,31	R\$ 10,68	R\$ 11,98
2 Água Sanitária 5L	2,45	11,43%	3,46%	5,00%	15,65%	10,00%	8,50%	R\$ 5,33	R\$ 5,70	R\$ 5,91	R\$ 6,63
3 Alvejante Clin Rosa 5L	4,18	11,43%	3,46%	5,00%	15,65%	10,00%	8,50%	R\$ 9,09	R\$ 9,73	R\$ 10,08	R\$ 11,31
4 Detergente Para Louça Neutro 5L	4,13	11,43%	3,46%	5,00%	15,65%	10,00%	8,50%	R\$ 8,98	R\$ 9,61	R\$ 9,96	R\$ 11,17
5 Amaciante Soft Plus Azul 5L	4,79	11,43%	3,46%	5,00%	15,65%	10,00%	8,50%	R\$ 10,42	R\$ 11,15	R\$ 11,55	R\$ 12,96
6 Cloro 5L	2,80	11,43%	3,46%	5,00%	15,65%	10,00%	8,50%	R\$ 6,09	R\$ 6,52	R\$ 6,75	R\$ 7,57
7 Miz Clean 5L	6,49	11,43%	3,46%	5,00%	15,65%	10,00%	8,50%	R\$ 14,12	R\$ 15,10	R\$ 15,65	R\$ 17,56
8 Alvejante Clin Vermelho 5L	4,18	11,43%	3,46%	5,00%	15,65%	10,00%	8,50%	R\$ 9,09	R\$ 9,73	R\$ 10,08	R\$ 11,31
9 Detergente Automotivo Com Cera 5L	4,77	11,43%	3,46%	5,00%	15,65%	10,00%	8,50%	R\$ 10,38	R\$ 11,10	R\$ 11,50	R\$ 12,90
10 Amaciante Soft Plus Max 5L	4,79	11,43%	3,46%	5,00%	15,65%	10,00%	8,50%	R\$ 10,42	R\$ 11,15	R\$ 11,55	R\$ 12,96
11 Clorodet Branco 5L	4,76	11,43%	3,46%	5,00%	15,65%	10,00%	8,50%	R\$ 10,36	R\$ 11,08	R\$ 11,48	R\$ 12,88
12 Multi-Uso Roxo 5L	3,98	11,43%	3,46%	5,00%	15,65%	10,00%	8,50%	R\$ 8,66	R\$ 9,26	R\$ 9,60	R\$ 10,77
13 Desengraxante 5L	5,11	11,43%	3,46%	5,00%	15,65%	10,00%	8,50%	R\$ 11,12	R\$ 11,89	R\$ 12,32	R\$ 13,82
14 Detergente Para Louça Limão 5L	4,13	11,43%	3,46%	5,00%	15,65%	10,00%	8,50%	R\$ 8,98	R\$ 9,61	R\$ 9,96	R\$ 11,17
15 Detergente P/ Roupas Coco 5L	4,43	11,43%	3,46%	5,00%	15,65%	10,00%	8,50%	R\$ 9,64	R\$ 10,31	R\$ 10,68	R\$ 11,98
16 Desinfetante Floral 5L	3,28	11,43%	3,46%	5,00%	15,65%	10,00%	8,50%	R\$ 7,14	R\$ 7,63	R\$ 7,91	R\$ 8,87
17 Amaciante Confort 5L	4,79	11,43%	3,46%	5,00%	15,65%	10,00%	8,50%	R\$ 10,42	R\$ 11,15	R\$ 11,55	R\$ 12,96
18 Desinfetante Kaiak 5L	3,28	11,43%	3,46%	5,00%	15,65%	10,00%	8,50%	R\$ 7,14	R\$ 7,63	R\$ 7,91	R\$ 8,87
19 Desinfetante Floral Extra 5L	3,28	11,43%	3,46%	5,00%	15,65%	10,00%	8,50%	R\$ 7,14	R\$ 7,63	R\$ 7,91	R\$ 8,87
20 Facimol 5L	5,25	11,43%	3,46%	5,00%	15,65%	10,00%	8,50%	R\$ 11,42	R\$ 12,22	R\$ 12,66	R\$ 14,20
21 Desinfetante Lavanda 5L	3,28	11,43%	3,46%	5,00%	15,65%	10,00%	8,50%	R\$ 7,14	R\$ 7,63	R\$ 7,91	R\$ 8,87
22 Detergente Para Louça Maçã 5L	4,13	11,43%	3,46%	5,00%	15,65%	10,00%	8,50%	R\$ 8,98	R\$ 9,61	R\$ 9,96	R\$ 11,17

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

Conforme mostra a tabela, foi considerado para o cálculo do preço de venda o custo com matéria-prima e embalagem, os gastos fixos que totalizaram 11,43%, combustível 3,46%, comissão 5% e impostos 15,65% que estão representados na Tabela 2, foi considerado também 10% referente a outros que trata-se do desconto que a empresa concede nas vendas à vista e 8,50% referente ao lucro desejado. Também está demonstrado o valor de preço de venda à prazo, que aplicou-se uma taxa de 3% de juros de acordo com cada prazo definido.

Percebe-se que o preço de venda mais alto é o preço do produto Miz Clean 5L com R\$14,12, e que também apresentou o valor de matéria-prima e embalagem mais alto R\$6,49.

4.2.6 Comparativo entre o Preço Calculado e o Praticado

A empresa em estudo não tem uma formação adequada de preço de venda, de início era calculado de modo informal, apenas somando o custo de matéria-prima e acrescentava-se uma porcentagem de lucro. Ultimamente vem fazendo reajuste por meio do preço dos concorrentes, ou seja, não há mais cálculo específico para cada produto.

Sendo assim, foi elaborado um quadro com os preços praticados e os calculados, conforme mostra o Quadro 11.

Quadro 11 – Comparativo entre o Preço Praticado e o Calculado

(continua)

PRODUTO		Preço Praticado (R\$)	Preço Calculado (R\$)
1	Detergente P/ Roupas Azul 5L	8,15	9,64
2	Água Sanitária 5L	4,46	5,33
3	Alvejante Clin Rosa 5L	7,96	9,09
4	Detergente Para Louça Neutro 5L	7,48	8,98
5	Amaciante Soft Plus Azul 5L	8,60	10,42
6	Cloro 5L	4,98	6,09
7	Miz Clean 5L	11,60	14,12
8	Alvejante Clin Vermelho 5L	7,96	9,09
9	Detergente Automotivo Com Cera 5L	8,57	10,38
10	Amaciante Soft Plus Max 5L	8,60	10,42
11	Clorodet Branco 5L	8,90	10,36

(conclusão)

12	Multi-Usos Roxo 5L	7,17	8,66
13	Desengraxante 5L	9,79	11,12
14	Detergente Para Louça Limão 5L	7,48	8,98
15	Detergente P/ Roupas Coco 5L	8,40	9,64
16	Desinfetante Floral 5L	5,92	7,14
17	Amaciante Confort 5L	8,60	10,42
18	Desinfetante Kaiak 5L	5,92	7,14
19	Desinfetante Floral Extra 5L	5,92	7,14
20	Facimol 5L	10,58	11,42
21	Desinfetante Lavanda 5L	6,05	7,14
22	Detergente Para Louça Maçã 5L	7,89	8,98

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

Visto isso, percebe-se que não há uma diferença muito grande em relação ao preço calculado, porém, é notório que os preços praticados estão abaixo dos calculados, por isso a empresa está deixando de auferir mais lucro. Apesar de não ser uma diferença muito alta, é recomendado que aumente o preço dos seus produtos porque ganha muito na grande quantidade vendida, isso acarretaria em um lucro bem maior ao final de cada período.

Vale ressaltar que a empresa não inclui o valor de 10% referente ao desconto nas vendas à vista em seu preço, simplesmente aplica o desconto sem ter a percepção de que assim acaba deixando de lucrar sobre a respectiva venda.

4.2.7 Margem de Contribuição

A margem de contribuição tem como função cobrir os gastos fixos da empresa e proporcionar lucro. Ou seja, são componentes da margem de contribuição os gastos fixos acrescidos do lucro desejado.

Para calcular a margem de contribuição foi necessário o preço de venda (representado na Tabela 3) e os gastos variáveis. A Tabela 4 apresenta a margem de contribuição de cada produto.

Tabela 4 – Margem de Contribuição Unitária

MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO									
PRODUTO	PV	(-)GV	(=)MC	MC%	(-)GF	L/P			
1 Detergente P/ Roupas Azul 5L	R\$ 9,64	7,72	R\$ 1,92	19,93%	R\$ 1,10	R\$ 0,82			
2 Água Sanitária 5L	R\$ 5,33	4,27	R\$ 1,06	19,93%	R\$ 0,61	R\$ 0,45			
3 Alvejante Clin Rosa 5L	R\$ 9,09	7,28	R\$ 1,81	19,93%	R\$ 1,04	R\$ 0,77			
4 Detergente Para Louça Neutro 5L	R\$ 8,98	7,19	R\$ 1,79	19,93%	R\$ 1,03	R\$ 0,76			
5 Amaciante Soft Plus Azul 5L	R\$ 10,42	8,34	R\$ 2,08	19,93%	R\$ 1,19	R\$ 0,89			
6 Cloro 5L	R\$ 6,09	4,88	R\$ 1,21	19,93%	R\$ 0,70	R\$ 0,52			
7 Miz Clean 5L	R\$ 14,12	11,31	R\$ 2,81	19,93%	R\$ 1,61	R\$ 1,20			
8 Alvejante Clin Vermelho 5L	R\$ 9,09	7,28	R\$ 1,81	19,93%	R\$ 1,04	R\$ 0,77			
9 Detergente Automotivo Com Cera 5L	R\$ 10,38	8,31	R\$ 2,07	19,93%	R\$ 1,19	R\$ 0,88			
10 Amaciante Soft Plus Max 5L	R\$ 10,42	8,34	R\$ 2,08	19,93%	R\$ 1,19	R\$ 0,89			
11 Clorodet Branco 5L	R\$ 10,36	8,29	R\$ 2,06	19,93%	R\$ 1,18	R\$ 0,88			
12 Multi-Usos Roxo 5L	R\$ 8,66	6,93	R\$ 1,73	19,93%	R\$ 0,99	R\$ 0,74			
13 Desengraxante 5L	R\$ 11,12	8,90	R\$ 2,22	19,93%	R\$ 1,27	R\$ 0,94			
14 Detergente Para Louça Limão 5L	R\$ 8,98	7,19	R\$ 1,79	19,93%	R\$ 1,03	R\$ 0,76			
15 Detergente P/ Roupas Coco 5L	R\$ 9,64	7,72	R\$ 1,92	19,93%	R\$ 1,10	R\$ 0,82			
16 Desinfetante Floral 5L	R\$ 7,14	5,71	R\$ 1,42	19,93%	R\$ 0,82	R\$ 0,61			
17 Amaciante Confort 5L	R\$ 10,42	8,34	R\$ 2,08	19,93%	R\$ 1,19	R\$ 0,89			
18 Desinfetante Kaiak 5L	R\$ 7,14	5,71	R\$ 1,42	19,93%	R\$ 0,82	R\$ 0,61			
19 Desinfetante Floral Extra 5L	R\$ 7,14	5,71	R\$ 1,42	19,93%	R\$ 0,82	R\$ 0,61			
20 Facimol 5L	R\$ 11,42	9,15	R\$ 2,28	19,93%	R\$ 1,30	R\$ 0,97			
21 Desinfetante Lavanda 5L	R\$ 7,14	5,71	R\$ 1,42	19,93%	R\$ 0,82	R\$ 0,61			
22 Detergente Para Louça Maçã 5L	R\$ 8,98	7,19	R\$ 1,79	19,93%	R\$ 1,03	R\$ 0,76			

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

Percebe-se que a margem de contribuição representa 19,93% do preço de venda de cada produto, o lucro obtido de cada unidade não é elevada, porém a empresa vende uma grande quantidade de cada produto, fazendo com que o lucro final esteja muito relacionado a quantidade vendida.

4.2.8 Ponto de Equilíbrio

Sabe-se que o ponto de equilíbrio representa o quanto a empresa deve ter de receita para que não opere com lucro ou prejuízo no período. Basicamente resume-se em o ponto em que as receitas totais se igualam aos gastos que a empresa tem em determinado período. A Tabela 5 demonstra o ponto de equilíbrio contábil, financeiro e econômico da empresa em estudo.

Tabela 5 – Ponto de Equilíbrio

CONTABIL	PONTO DE EQUILIBRIO					
	jan/17	fev/17	mar/17	abr/17	mai/17	jun/17
Custos e Despesas Fixas	125.557	119.106	119.131	112.158	112.607	115.255
Margem de Contribuição %	16,55%	16,55%	16,52%	16,54%	16,54%	16,65%
Ponto de Equilíbrio	758.595	719.607	721.244	678.038	680.751	692.402
FINANCEIRO	jan/17	fev/17	mar/17	abr/17	mai/17	jun/17
	Custos e Despesas Fixas	125.557	119.106	119.131	112.158	112.607
(-) Depreciação	27.612	27.612	27.612	27.612	27.612	27.612
(+) Desembolsos financeiros	110.000	110.000	110.000	110.000	110.000	110.000
Margem de Contribuição %	16,55%	16,55%	16,52%	16,54%	16,54%	16,65%
Ponto de Equilíbrio	1.590.024	1.551.023	1.554.378	1.509.957	1.512.665	1.519.117
ECONÔMICO	jan/17	fev/17	mar/17	abr/17	mai/17	jun/17
	Custos e Despesas Fixas	125.557	119.106	119.131	112.158	112.607
(+) Custo de Oportunidade	5%	5%	5%	5%	5%	5%
Margem de Contribuição %	16,55%	16,55%	16,52%	16,54%	16,54%	16,65%
Ponto de Equilíbrio	2.039.227	1.983.334	1.989.429	1.924.853	1.928.731	1.934.237

Fonte: Elaborado pela Autora.

Em relação ao ponto de equilíbrio contábil percebe-se que a empresa tem faturamento suficiente em todos os meses para não operar com prejuízo, visto que entre os períodos, o que menos teve faturamento foi o mês de abril de 2017 com o total de R\$817.623,00, enquanto que o valor maior de ponto de equilíbrio contábil foi de R\$758.595,00 no mês de janeiro de 2017.

Tratando-se do ponto de equilíbrio financeiro, o valor de R\$110.000,00 refere-se ao total de pagamentos mensais referentes a financiamentos. Entende-se que o faturamento precisa aumentar, porque nem o mês que obteve o maior faturamento alcança o ponto de equilíbrio, ou seja, a o faturamento não supri os custos e despesas fixas, a depreciação e os desembolsos financeiros que tratam-se de financiamentos.

O ponto de equilíbrio econômico necessariamente é maior do que o financeiro, ou seja, deve faturar ainda mais para suprir este ponto de equilíbrio. Visto que 5% se refere ao valor que a empresa deixa de ganhar caso aplicasse o dinheiro investido na empresa em aplicações financeiras. Nota-se que o único ponto de equilíbrio que a empresa atende no momento é o ponto de equilíbrio contábil.

Percebe-se que a empresa deve repensar o preço de venda em que está praticando, nota-se que o estudo mostra o quanto o preço praticado está bem abaixo do que o calculado, fazendo com que a organização deixe de auferir lucros maiores e opere com a margem de contribuição relativamente baixa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com este estudo constatou-se a importância que a formação adequada do preço de venda tem para as organizações sobreviverem no cenário econômico atual. A falta desta ferramenta acarreta diretamente na permanência das empresas no mercado. Sendo assim, o preço deve ser atrativo ao cliente, ser competitivo aos concorrentes e cobrir os gastos (fixos e variáveis) e o lucro desejado, ou melhor, o lucro necessário para se manter e destacar-se dentre os demais.

Para atingir o objetivo deste trabalho que constitui-se em estudar quais as etapas necessárias para a formação do preço de venda para uma indústria de produtos de limpeza, foi necessário conceituar os métodos de custeio, identificar o melhor método de custeio para a formação do preço de venda e por fim, apresentar através do estudo de caso a formação do preço de venda através da metodologia do *mark up*.

Por meio de uma pesquisa bibliográfica foi alcançado o objetivo de conceituar os métodos de custeio, ou seja, entender o que cada um deles visa e assim, identificar qual o método mais eficaz para a formação do preço de venda da empresa, neste caso, foi o método de custeio variável. Constatou-se que a empresa analisada opera sem identificar se o preço utilizado está cobrindo seus reais gastos e o lucro esperado, pelo fato de que, atualmente a empresa baseia-se somente ao preço do concorrente.

Fazendo a coleta de dados referente aos gastos fixos e variáveis da organização, percebe-se que estão relativamente altos em relação ao faturamento, ou seja, demonstra que a empresa não analisa seus dados e precisa obter faturamento maior para futuramente poder se manter no mercado. Verificou-se que em relação ao ponto de equilíbrio contábil a empresa está estável, porém, tratando-se do ponto de equilíbrio financeiro e econômico percebe-se que precisa de um faturamento maior, no qual, um leve aumento no preço de venda possa ter uma melhora relevante em relação ao suprimento de seus gastos.

Sendo assim, fazendo o uso do método de custeio adequado, os gestores poderão obter o preço de venda mais rentável, podendo atender as exigências do mercado e conseqüentemente tendo uma garantia maior referente a sobrevivência da empresa no ramo atual.

Conclui-se que a formação adequada do preço de venda é uma das principais ferramentas para fazer com que a empresa cresça e tenha um destaque maior ao mercado, através dela, pode-se obter um preço atrativo aos consumidores e ao mesmo tempo rentável aos gestores.

Em relação as limitações da pesquisa, vale ressaltar que, em função de a empresa não ter um controle adequado dos custos, houve falta de informações necessárias para calcular o custo da matéria-prima, tendo que utilizar o custo final disponibilizado pelos gestores.

REFERÊNCIAS

- BERNARD, Ricardo R. S. et. al. A relevância dos custos na formação do preço de venda: a percepção dos graduandos de ciências contábeis em um exercício de simulação gerencial. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 1., 2007. **Anais...** Santa Catarina: UFSC, 2007. Disponível em: <<http://www.dvl.ccn.ufsc.br/>>. Acesso em: 29 abri. 2017.
- BERTI, Anélio. **Contabilidade e análise de custos**. 1. ed Curitiba: Juruá, 2006.
- BOMFIM, Eunir de Amorim; PASSARELLI, João. **Custos e formação de preços**. 4. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2006.
- BOMFIM, Eunir de Amorim; PASSARELLI, João. **Custos e formação de preços**. 5. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2008.
- BRUNI, Adriano Leal. **A administração de custos, preços e lucros: com aplicação na HP12C e excel**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- BRUNI, Adriano Leal. **Administração de Custos, preços e lucros**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo. Atlas : 2012.
- BLOCHER, E; CHEN, K; COKINS, G.; LIN, T. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: McGrawHill, 2007.
- CALLADO, Aldo L. Cunha et al. Gestão de custos em micros, pequenas e médias empresas: um perfil dos artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., Florianópolis, 2005. **Anais...** Florianópolis, 2005. Disponível em: <<http://revistas.face.ufmg.br/>>. Acesso em: 29 abr. 2017.
- CREPALDI, Silvio A. **Curso básico de contabilidade de custos**. 2.ed São Paulo: Atlas, 2002.
- CREPALDI, Silvio A. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

- DENZIN, Norman K.; LINCOLN, Yvonna (orgs). **Planejamento da pesquisa qualitativa: teorias e abordagens**. 2 ed. Porto Alegre: ARTMED, 2006.
- DUBOIS, A.; KULPA, L.; Souza, L. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. São Paulo: Atlas, 2006.
- DUTRA, Gomes René. **Custos uma abordagem prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- HORNEGREN, George T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de Custos.v.1: Uma abordagem gerencial**. 11. ed. São Paulo : Prentice Hall, 2004.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MELLO, Gilmar Ribeiro. **Análise de Custos: uma abordagem quantitativa**. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, Steven R. **Custeio baseado em atividade e tempo**. Rio de Janeiro: Campus, 2007.
- LEONE, George Sebastião G. **Custos: planejamento, implementação e controle**. São Paulo: atlas, 1997
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed São Paulo: Atlas, 2010.
- MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.
- NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo V. E. **Contabilidade de custos um enfoque direto e objetivo**. 9. ed. São Paulo: Frase, 2010.
- PEREIRA, Fábio H. **Metodologia de formação de preço de venda para micro e pequenas empresas**. 2000. Disponível em: < <https://repositorio.ufsc.br/>> . Acesso em: 29 abr. 2017.
- SANTOS, Joel J. **Análise de Custos**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- SANTOS, Joel J. **Contabilidade e análise de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVESTRE, W. C. **Sistema de custos ABC: uma visão avançada para tecnologia de informação e avaliação de desempenho**. Ed. 1 São Paulo: atlas, 2002.

VIEIRA, Eusileia P. **Custos e formação do preço de venda**. 2. Ed. Ijuí: Unijuí, 2013.

WERNKE, Rodney. **Análise de Custos e Preços de Venda**. 1. Ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos no comércio varejista**. 1. Ed. Curitiba: Juruá, 2011.