

IMPLANTAÇÃO DE UM MÉTODO DE CUSTEIO PARA DEFINIÇÃO DE PREÇO DE VENDA DE UMA TRANSPORTADORA DE CAXIAS DO SUL

Tuani de Oliveira Casara¹
Gisele Carina Pistore²

Resumo: O objetivo geral da pesquisa do trabalho visa responder a seguinte questão: qual o método de custeio mais vantajoso para se aplicar em uma empresa prestadora de serviços no ramo de transportes para obtenção do preço de venda? Para isso, apresentam-se os principais conceitos de custos, caracterização de mão de obra direta e indireta descrevendo métodos de custeio e formação do preço de venda. O presente estudo apresenta um estudo explicativo para a implantação de um método de custeio, reproduzido a partir da revisão bibliográfica e da análise de dados, que visa o entendimento dos conceitos a serem utilizados dentro de uma empresa, além de trazer explicações do que é aceito pelo fisco e permitido pela legislação brasileira. Os métodos de custeio abordados neste trabalho são absorção, variável, ABC, departamentalização, expressando igualmente às formas de se compor a formação do preço de venda através das regras do *mark-up* e da margem do lucro. Os custos contribuem para a formação do preço de venda, porém o mesmo deve ser analisado juntamente com a concorrência, pois a definição requer identificar quanto se quer lucrar ou até mesmo quanto se vem lucrando com os serviços prestados. Conclui-se evidenciando que há ausência de controle dos custos e, como a empresa objetiva sempre alcançar o lucro, é necessário aperfeiçoar esse controle através de técnicas e métodos de formar o preço de venda.

Palavras-chave: Controle de custos. Métodos de custeio. Preço de venda.

1 INTRODUÇÃO

O preço de venda, desenvolvido a partir de regras do *mark-up* ou de margem de lucro, possibilita à empresa ser mais saudável, pois assim pode-se cobrir as despesas e adquirir lucro, assim como aumentar faturamento, buscando novos clientes, mantendo os atuais, assegurando os que já existem e até mesmo estabelecendo metas de quanto se quer lucrar. O controle de custos, por sua vez, é necessário para a sobrevivência das empresas no mercado, além de formarem ótimos indicadores para os gestores, através dos quais podem ter maior precisão para tomada de decisões, sabendo assim onde investir, visando o retorno.

Relacionando estes conceitos, apresenta-se o desenvolvimento deste trabalho para a devida implantação de um método de custeio, através da formação de preço de venda, em uma prestadora de serviço do ramo de transportes, possibilitando analisar se o método de custeio utilizado para isto é compatível com o lucro que a empresa vem adquirindo. Desta forma, busca-se responder à seguinte questão: qual método de custeio

¹ Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade da Serra Gaúcha.

² Mestre em Administração. Professora nos Cursos de Graduação e Pós-graduação na FSG. Endereço eletrônico: gisele.pistore@fsg.br

é mais adequado para se aplicar na empresa de transportes para cálculo do preço de venda?

Foram estabelecidos os objetivos gerais e específicos, sendo primeiramente determinado o tema do estudo, e posteriormente os estágios de seu desenvolvimento. Logo, tem-se como objetivo geral a identificação do método de custeio adequado para ser aplicado à formação de preços desta empresa prestadora de serviços de transporte; e, mais especificamente, conceitua-se o que são custos, caracteriza-se mão de obra direta e indireta, e descrevem-se métodos de custeio e formação do preço de venda.

Assim, a implantação de um método de custeio para formação de preço de vendas se transforma em uma ferramenta para minimizar e reduzir riscos e incertezas neste mercado atual, visando melhorar o lucro e atender melhor seus clientes, para futuro crescimento.

2 CONTEXTUALIZAÇÃO

A Traiber Transportes Ltda. iniciou suas atividades no ano de 1980 na cidade de Caxias do Sul, na garagem da casa de um dos irmãos que constituíam o quadro societário da empresa. Para atender ao crescimento, em julho de 2000 os sócios transferiram a empresa para um pavilhão na Rua Ângelo Costa, nº 105, no Bairro Santa Catarina, na mesma cidade, onde permanece até a data atual. Hoje, a Traiber Transportes é propriedade de cinco sócios herdeiros dos primeiros donos, sendo dois administradores e outros três que somente participam do quadro societário, mas não influenciam no gerenciamento da empresa.

O mercado atual da empresa é o ramo dos transportes. A empresa trabalha com mercadorias que se originam de exportação e importação, independente do tipo de carga, com exceção a produtos químicos. Caso o cliente solicite, também são transportadas mercadorias dentro do estado do Rio Grande do Sul.

Os clientes da empresa são pessoas jurídicas e agenciadores de carga com foco na importação e exportação, ou seja, a empresa não efetua transportes para pessoas físicas. Sendo assim, os clientes contratam os serviços de transporte e a Traiber se responsabiliza pelos procedimentos corretos, a fim de assegurar que as mercadorias sejam entregues conforme programado.

A Traiber por ser uma prestadora de serviço, não necessita de muitos fornecedores, adquirindo assim o necessário para manter sua atividade. Dentre eles estão, comércios de autopeças, postos de combustível, serviços de seguradoras de carga, oficinas mecânicas para manutenção dos veículos.

Atualmente ela não possui estrutura organizacional ou princípios, bem como visão e missão, organograma e um método de custeio, visto que os sócios não acham isto necessário por ela ser de pequeno porte. Isso faz com sua desvantagem aumente perante a concorrência. A equipe é formada por 14 colaboradores, sendo quatro ajudantes de carga e descarga, sete motoristas, um responsável financeiro e os dois sócios administradores, conforme pode ser visualizado na figura 1.



Figura 1: Organograma da Traiber Transportes Ltda.

Fonte: Adaptado de Traiber Transportes (agosto, 2014)

Percebe-se como pontos fracos da Traiber, a vulnerabilidade quanto a muitos concorrentes que entram na frente no mercado, pelo potencial que possuem quanto à comunicação, organização, análise de relatórios gerenciais para melhor retorno dos investimentos, dentre outros. Como ponto forte destaca-se agilidade na entrega das cargas, o tipo de produto que transportam e o comprometimento com o cliente.

Devido ao faturamento da empresa e outros fatores, ela está enquadrada no regime do Simples Nacional e suas atividades pertinentes à contabilidade são centralizadas em um escritório contábil, o qual presta os serviços necessários para o gerenciamento de suas informações.

As transportadoras, por sua vez, muitas vezes não têm seus custos mensurados, por serem prestadoras de serviços, e a empresa estudada não está fora desta realidade. Por ser uma empresa de pequeno porte, não possui um método de custeio formalizado, tendo dificuldades na análise da lucratividade mensal e na elaboração do seu preço final.

Nesse contexto, pretende-se implantar um método de custeio para que a empresa possa definir seu preço final com maior segurança e podendo assim analisar seus custos e buscar soluções para seu crescimento e permanência no mercado.

3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A Contabilidade de Custos surgiu quando se observou dificuldade de analisar estoques em indústrias. Tem sua origem na era Mercantilista, por volta do século XVIII. Nessa época existia apenas a Contabilidade Financeira ou Geral que se considerava adequada para auxiliar as empresas comerciais (MARTINS, 2010).

Os comerciantes, para identificar o resultado do exercício, somavam as receitas e subtraíam delas o custo da mercadoria vendida, gerando o lucro bruto. Desse lucro, eram deduzidas as demais despesas e assim se encontravam o lucro ou prejuízo do período. Por outro lado, no segmento industrial, os fabricantes compravam os materiais e os transformavam, pagavam mão de obra para elaborá-los e ainda consumiam outros custos para formação do bem para venda (MARTINS,2010).

Neste caso, a fabricação dos bens era frequentemente realizada por empreendedores individuais que não constituíam empresa jurídica. A maioria vivia do comércio e não da produção ou fabricação de bens, tornando-se mais simples a identificação do valor de compra (MARTINS, 2010).

Nas grandes organizações, nos dias de hoje, contabilidade de custos serve para auxiliar no controle das operações na determinação do lucro e na tomada de decisões, podendo assim fazer a comparação entre o previsto e o realizado. Para que se possa entender o processo de formação dos custos e preços, alguns termos técnicos são compreendidos. São eles: gastos, despesas, custos, desembolso, investimentos e perdas.

Gasto é algo que gera uma comprovação contábil da obrigação reconhecida ou redução do ativo da empresa para o seu pagamento (MARTINS, 2010). A despesa, por sua vez, não está relacionada à produção de um produto ou serviço. Perez Jr, Oliveira e Costa (2009, p. 22) afirmam que despesas são "gastos relativos aos bens e serviços consumidos no processo de geração de receitas e manutenção dos negócios da empresa".

Já custos são todos os gastos realizados até que os produtos estejam prontos. Para melhor compreensão, Crepaldi (2009, p. 7) explica que os custos “são gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços”. Por outro lado, desembolso é o pagamento consequente da aquisição de bens ou serviços, podendo ocorrer antes, durante ou depois da entrada da compra (CREPALDI, 2009).

Define-se o investimento como a aquisição de algo, podendo ser estocado no ativo, beneficiando o futuro na empresa. (MARTINS, 2010). Por fim, as perdas surgem de formas não intencionais, derivadas de elementos externos ou atividade anormal da empresa. (BERTI, 2009).

Atualmente, os empreendedores devem ter conhecimentos sobre os termos técnicos, pois auxiliam as empresas a identificarem as vantagens estratégicas no mercado em que atuam, tomando medidas monetárias quanto aos sacrifícios com os quais uma organização tem que arcar a fim de atingirem seus objetivos.

Todos os tipos de estabelecimentos possuem custos. Em geral, os custos incorridos e a forma pelo qual são classificados variam conforme a organização que se refere, sendo elas indústrias, comércios ou prestadoras de serviço. Os custos relacionados aos produtos fabricados, considerando a unidade produzida, podem ser classificados em: fixos, variáveis, diretos e indiretos, quanto ao seu comportamento.

Custos fixos são aqueles do qual o total não se modifica em proporção ao volume produzido (CREPALDI, 2009). Alguns exemplos desse tipo de custo são: seguro de fábrica, aluguel, dentre outros. Custos variáveis são custos que variam conforme o volume produzido, como a matéria prima e as embalagens. Em determinado mês, caso a empresa não produza nada, o seu custo variável será zero (LEONE, 2000).

Os custos diretos são definidos por serem apropriados diretamente aos produtos (CREPALDI, 2009). A matéria prima, a mão de obra direta e as embalagens são alguns desses custos, devido a isto considera-se todos os custos que se conseguem identificar nos produtos de modo econômico e lógico, ou seja, é o custo que é identificado naturalmente no objeto do custeio (LEONE, 2000).

Para Leone (2000), custos indiretos são todos os outros custos que dependem do emprego de recursos, de taxas de rateio, de parâmetros para o débito das obras, sendo assim para serem incorporados aos produtos, necessitam da utilização de algum critério de rateio (CREPALDI, 2009).

A mão de obra é mensurada através de serviços prestados a uma empresa por empregados administrativos, técnicos e operários (SCHIER, 2006). Afinal, é em torno dela que circulam outros inúmeros custos. Ela é separada em mão de obra direta e indireta e tudo depende de qual forma e para qual finalidade está sendo analisada.

A linha de raciocínio usada para definições de custo direto e indireto, em alguns aspectos, serve também para diferenciar os dois tipos mão de obra, ou seja, quando se fala em analisar quantidade de horas que um operador de máquina produziu em uma determinada máquina, percebe-se a mão de obra direta. O contrário é visto quando se analisa a mão de obra de um supervisor de várias máquinas, pois para este último precisa-se realizar rateios para verificar o tempo que consome cada máquina. Pode-se assim tratar este tipo de situação como mão de obra indireta, uma vez que se está elaborando diversos produtos. (MARTINS, 2010).

Os empreendedores necessitam controlar o tempo trabalhado pelos operários, não somente para controlar as horas que os mesmos permanecem nas máquinas, mas a fim de levantar informações para alocação de provisão e pagamento.

O material é o elemento do custo industrial mais relevante, pois é constituído pelas matérias primas e secundárias que após transformação, serão constituídos os produtos fabricados. O material direto é visualizado rapidamente quando aplicado ao produto. Os materiais secundários, por sua vez, são definidos como aqueles que contribuem na produção com uma pequena parte do custo do material, deixando assim as grandes proporções na fabricação para a matéria prima, sendo assim o material indireto não pode ser medido em relação a sua quantidade em cada unidade produzida, só consegue ser observado diretamente se for analisado em conjunto (SCHIER, 2006).

Existem formas e métodos diferentes de custeamento. Os mesmos são utilizados nas empresas que buscam se aperfeiçoar nas informações contábeis, tentando evidenciar os seus custos. Desse modo, serão apresentados quatro tipos de métodos de custeio.

O custeio por absorção é um dos métodos de apropriação de custos mais utilizados no país. É de fácil aplicação, além de ser o método exigido pela nossa legislação do imposto de renda (Decreto 3.000/99) e pela Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404/76) o mesmo se baseia nos princípios de contabilidade (MARTINS, 2010).

O custeio variável é aplicado em empresas que apresentam os custos variáveis pequenos em relação ao custo de produção e os custos fixos uma grande parcela

(FERREIRA, 2008). Assim sendo, este é um apontamento importante para os gestores, a fim de que as análises não se tornem insignificantes para avaliação e alternativas de preços.

O Custeio Baseado em Atividades (ABC) é fundamentado em atividades dos processos de produção. Para começar a analisá-lo, deve-se seguir uma linha de raciocínio, conseguindo distinguir que os processos se definem em “os produtos requerem atividades”, “as atividades consomem recursos”, “os recursos consomem dinheiro” (BORNIA, 2010).

E por fim o custeio por departamentalização que “consiste em dividir a fábrica em segmentos chamados departamentos aos quais são debitados todos os custos de produção neles incorridos” (CREPALDI, 2009). Na tomada de decisão referente à qual sistema é o mais adequado para cada empresa, deve-se analisar e procurar entender qual a necessidade da empresa, ou seja, para qual finalidade se quer um método de custeio.

A formação do preço de um produto ou serviço para venda é, em última análise, um dos instrumentos mais importantes para se ter o objetivo alcançado: o lucro. Para a formação de preço de um produto ou serviço, é importante que se conheça o tipo de mercado em que a empresa atuará (BERTÓ e BEULKE, 2005).

Contudo, a formação de preços deve ser capaz de levar em conta a qualidade do produto em relação às necessidades do consumidor, a criação de produtos substitutos com preços mais competitivos. Necessita considerar também a procura desejada do produto, o mercado de atuação, controle de preços impostos pelo governo, e os níveis de produção e vendas que se pretende, e/ou se espera. Assim pode-se observar três tipos de preço de venda: com base no investimento, no mercado ou no custo.

O preço de venda a partir do investimento pode ser encontrado por três finalidades: objetivos financeiros, mercadológicos e/ou estratégicos da empresa. Nessa ótica, esse estabelecimento de preço se enquadra mais no financeiro por se tratar de priorizar maior retorno sobre o investimento, maximizando os lucros em curto prazo e em longo prazo.

Para a sobrevivência da empresa é essencial que ela saiba adequar seu preço para poder ter o retorno do investimento feito. Sendo assim, Assef (2005, p. 15) cita que é “somente através de uma política eficiente de preços que as empresas poderão atingir

seus objetivos de lucro, crescimento em longo prazo e desenvolvimento de seus funcionários, atendimento qualificado a seus clientes”.

O preço de mercado oferece aos clientes total liberdade para que definam qual melhor valor a se pagar, dependendo de formas de pagamento, rapidez no processo, qualidade do produto. Deixa a empresa sem opção por tabelar preços sem seguir nenhum critério, contudo acaba cedendo à variação de preço conforme perfil do cliente (MEGLIORINI, 2011).

A formação do preço de venda pode acabar com os negócios de uma empresa (BRUNI, 2006). Quem dita os preços, hoje em dia, é o mercado. Os preços são estabelecidos pelos compradores e vendedores, assim, ou a empresa mantém-se flexível para manter o cliente, ou pode perdê-lo para a concorrência por ofertarem um produto com preço mais atrativo (KOTLER, 2003).

Ao estabelecer o preço tendo como base o custo deve-se estar atento para que o custo do produto não ultrapasse o seu custo resultante. Este custo deve ser determinado antes do início da produção, considerando que resultado do cálculo de preço, diminuindo-se o lucro definido pelos proprietários, não seja maior que o custo máximo permitido.

O *mark-up* representa a porcentagem que se pretende alcançar de lucro, incluso os custos variáveis, as despesas e os custos fixos, desconsiderando o custo da fabricação. Já Padoveze (2004, p. 432) “define *mark-up*, como um multiplicador sobre os custos dos produtos, mas que é obtido de relações percentuais sobre o preço de venda”. Logo, o *mark-up* adicionado aos métodos de custeio apresenta variações. No caso do custeio por absorção, pode-se observar que, para o *mark-up* ser calculado na composição, é necessário considerar os percentuais das despesas de vendas e das despesas administrativas, o percentual de lucro desejado e as alíquotas de impostos sobre serviços ou produtos precificados e os impostos sobre a receita da empresa (MEGLIORINI, 2011).

A definição do preço é fundamental para as estratégias das empresas. Definida a política de vendas, o preço deve ser um fator competitivo, a fim de alcançar objetivos e estar alinhado aos custos e à estrutura do *mark-up* (BERNARDI 1998).

Pode-se afirmar que a margem de contribuição resulta do cálculo do preço de vendas deduzidos os tributos e a soma dos custos variáveis. Porém, para que a margem

de contribuição seja calculada, é necessário integrar outros conceitos, que normalmente envolvem as vendas, tais como despesas variáveis, financiamentos ou outros, como comissões.

A margem de contribuição auxilia os empreendedores ao processo interno de tomada de decisões, pois cobre os custos e despesas fixas mais rapidamente com a facilidade de identificação dos produtos com maior rentabilidade. A partir desse momento passa a gerar lucro (BRUNI, 2006).

O lucro, por sua vez, compõe as ferramentas para o sucesso de uma empresa. Logo, quando se fala de margem de contribuição e margem de lucro, encontra-se dificuldade, pois por vezes ambos são confundidos como sinônimos. Pode-se encontrar definições da margem de lucro como diferença da receita líquida de vendas e o montante de custos e despesas, podendo ser apresentado em diversos níveis, entre eles lucro bruto, lucro operacional e lucro líquido (MEGLIORINI, 2011).

Por outro lado, o autor (MEGLIORINI 2011, p. 235) define margem de contribuição como “diferença entre receita líquida de vendas e o montante de custos variáveis somando as despesas variáveis”. Dessa forma, fica claro que a contribuição dos produtos cobre as despesas e custos fixos e o que vier a sobrar desse procedimento contribuirá para o lucro da empresa (MEGLIORINI, 2011).

A caracterização da empresa compreende a primeira etapa na implantação de um método custeio, iniciando-se com análises das características de seus clientes, seus serviços prestados, fornecedores e dentre outros.

Os princípios Fundamentais da contabilidade acabam proporcionando melhor visualização das rotinas quanto à implantação de algum método de custeio. Deixando claro que é necessário realizar revisões dos controles internos periodicamente, pois assim facilita para os empresários identificarem de forma mais clara quais são os problemas diretamente dentro dos produtos fabricados ou dentro das prestações de serviços, tendo isso como estratégia e até vantagem.

Assim como todo método de custeio tem vantagens existem também desvantagens, pois ao implantar um método de custeio requer muito esforço tanto de equipe quanto a organização da demanda dentro de uma empresa. O que acontece atualmente são os gastos que são elevados quanto a ter profissionais qualificados a se comprometer a reorganizar uma empresa, aonde dificulta também a empresa seguir até

o final com o que foi projetado, podendo levar até um período mais longo para que seja concretizado.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa teve o objetivo de desenvolver um método de custeio para definição de preço de vendas a ser implantado em uma transportadora. Sendo assim, a pesquisa foi qualitativa na apuração dos resultados. Sendo que a abordagem qualitativa de um problema justifica de certa forma o investigador ter uma opção para entender a natureza de um fenômeno social (RICHARDON, 1999).

O estudo foi direcionado para uma prestadora de serviços, tendo-se a pretensão de verificar rotinas reais e trazer como resultado final uma resposta às diversas dúvidas dos empreendedores, relacionadas às suas atividades organizacionais. Por isso, o método empregado foi o estudo de caso que, para Gil (2010, p. 117), “é encarado como o delineamento mais adequado para a investigação de um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto real, onde as limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente percebidos”.

Visto que o primeiro passo, de todo o trabalho científico é a pesquisa exploratória (ANDRADE, 2007), explorou-se as rotinas que envolveram a empresa. Assim, conseguiu-se aprofundamento nos setores e em cada departamento, podendo-se proporcionar maior visibilidade dos erros e problemas e tendo-se maiores chances de apontar melhorias.

Foram desenvolvidas coleta dos dados, entrevistas, questionários, levantamento bibliográfico e documental. Aonde pesquisa documental nada mais é que realizada a partir de documento (PÁDUA, 1997). O investigador formula perguntas com o objetivo de obter respostas para a questão estudada (BEUREN, 2009). Aonde Carvalho (1989, p. 155) define questionário como conjunto de “perguntas fechadas, padronizadas que servem de instrumentos de pesquisa, são adequados à quantificação por que são mais

fáceis de codificar e tabular, propiciando comparações com outros dados relacionados ao tema pesquisado”.

A entrevista é a técnica de obtenção de informações em que o investigador apresenta-se pessoalmente há população selecionada e formula perguntas, com o objetivo obter dados necessários para responder a questão estudada.

Neste estudo, foram propostas análises dos documentos para poder aplicar os métodos de custeio para formação de preço de vendas. Para isso, foram desenvolvidos procedimentos para recolhimento de dados dentro da empresa, onde foram questionados um dos sócios e três especialistas da área, para que, com o conjunto de informações obtidas fosse possível à análise dos dados. Segundo Beuren (2009, p. 118), “população ou universo de pesquisa é a totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo”

Tendo como princípio a análise dos dados e a estruturação de um método de custeio, a coleta de dados foi utilizada como um dos principais objetos para definição de quantidade e qualidade das informações recolhidas. Aonde a entrevista é a técnica de colher informações a fim de proporcionar respostas a acerca de algum assunto que o investigador esteja estudando (BEUREN, 2009).

Pelo fato da abordagem desse trabalho ser qualitativa, a análise dos dados obtidos através de entrevista estruturada e dos relatórios gerenciais evidenciou que a melhor técnica a ser utilizada seria a análise de conteúdo. Tendo como objeto de análise compreender os sentidos das comunicações (CHIZZOTI, 2006).

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Foram aplicadas entrevistas estruturadas para análise de dados a fim de relatar os aspectos relevantes para implantação de um método de custeio para formação do preço de venda, aplicado a uma prestadora de serviços do ramo de transporte.

No que diz respeito à finalidade do controle dos custos das empresas prestadoras de serviço, E2 aponta que a forma mais adequada para tal seria realizar o custeio por ABC. Já o E3 afirma que, independente da segmentação da empresa, em geral se utiliza o custeio por absorção para fazer o mapeamento dos centros de custos diretos, indiretos

e administrativos, e a devida alocação dos custos. Por outro lado, E4 e E1 defendem que os custos devem ser controlados por planilhas.

Com relação à separação das despesas e custos, fica evidente que a empresa estudada separa os mesmos através do mecanismo de planilhas. Os especialistas na área de custos apontam que, para realização dessa separação, deve-se utilizar como custo direto tudo aquilo que é essencial à execução do serviço, consumíveis e mão de obra; já as despesas são alocadas para o centro de custo e absorvidas sobre a disponibilidade do recurso direto.

No que concerne à diferenciação dos custos fixos, variáveis, diretos e indiretos, liga-se à fixo tudo aquilo que independe da quantidade de produção, já os variáveis estão totalmente relacionados à quantidade produzida ou serviço prestado.

Os dados obtidos revelam que as empresas prestadoras de serviços sentem dificuldade na calculo de mão de obra. E1 alega que, para efetuar tal cálculo, encontram-se empecilhos em todos os aspectos. E2, E3 e E4 solucionariam este problema realizando o cálculo do tempo utilizado nos serviços prestados, buscando os gastos diretos dos funcionários (salários, encargos e equipamentos de proteção individual) e dividindo pela disponibilidade dos mesmos.

Embora os especialistas afirmarem a forma de como se calcula a mão de obra, os mesmos alegam ser realmente difícil neste caso, pelo fato de a empresa estudada ser uma transportadora, ou seja, presta serviços. A dificuldade encontra-se na variação de “tempos” na prestação dos serviços, pois o tempo de coleta das entregas e o próprio deslocamento variam bastante devido a fatores não controláveis e imprevisíveis.

Sobre a margem de contribuição na prestação de serviços, a forma de analisar é através da base na contribuição para os pagamentos dos custos fixos. Sendo analisada normalmente por serviço prestado, utiliza-se o total do serviço, deduzindo os impostos e despesas diretas de venda (ICMS, PIS, COFINS, comissões, dentre outros), chegando ao valor de receita líquida. Deste valor deduz-se os custos diretos do serviço realizado e o que restar é considerado margem de contribuição. As análises mostram também que E1 desconhece o significado do mesmo.

O que hoje vem causando grande impacto dentro das empresas é a formação do preço de venda. Os métodos sugeridos pelo E2 para utilizar são a formação através de critérios de remuneração do capital empregado e da análise da concorrência. Nesse

sentido, E3 afirma que quando possível à determinação exata dos custos, deve ser utilizada a aplicação direta do *mark-up*, com as devidas incidências encontradas no mapa de custos. Segundo ele, caso os custos da operação não sejam bem mensuráveis, pode-se utilizar outros métodos como o UEP, porém este não é aceito pelo fisco.

Com relação ao que se deve considerar no custo para formação do preço de venda em uma prestadora de serviço, os especialistas esclarecem que, sempre que possível, deve-se considerar todos os custos da atividade na formação do preço. Porém, em alguns casos, devido à concorrência e a baixa margem de atividade, algumas despesas indiretas não podem ser consideradas na formação do preço. Estes casos são considerados perdas ou ineficiência.

A concorrência influencia na determinação do preço, não podendo ser a única variável a ser observada, mas que determina os níveis de preços praticados. Com a avaliação da concorrência pode-se saber quanto de margem pode-se obter em cada serviço prestado. Segundo o entrevistado E3, quando a concorrência trabalha com preços reduzidos, dificilmente a empresa consegue aplicar as margens de lucro desejadas.

Quanto à rentabilidade e à forma de medir a lucratividade de uma prestadora de serviços, os especialistas alegam que a análise contábil ainda é o melhor indicador. Todavia, uma análise da margem de contribuição dos serviços prestados após alocação de todas as despesas do período pode demonstrar quais atividades foram realmente rentáveis e qual o tipo de serviço onde à empresa é mais eficiente. Nesse sentido, E1 esclarece em sua entrevista que deveria chegar a 10 % do lucro.

Tendo como objetivo a implantação de um método de custeio para formação do preço de venda de uma empresa no ramo de transportes, com base nestes resultados ficou evidente o quanto a empresa estudada precisa ser aprimorada em aspectos de levantamentos de dados e controles dos seus custos, sendo necessário mapear estratégias para melhorias. Pode-se também perceber pelos dados obtidos a importância e complexidade deste assunto.

Com base nos apontamentos obtidos em entrevistas, serão seguidas as etapas sugeridas, bem como o embasamento legal destes procedimentos, optando pela análise de projeções para a implantação, a fim de decidir qual o método utilizado é menos oneroso para a empresa.

Perante isso foi elaborado um plano de ação aonde serão realizadas as seguintes tarefas, recolhimento de informações, separação de despesas e custos, apuração de mão de obra, juntamente com os sócios serão estabelecidos quanto à lucratividade desejada e aplicar o método, isso para que empresa possa vir a formular seu processo de definição do preço de vendas a partir de regras do *mark-up*.

Conforme o estudo de caso realizado na empresa Traiber Transportes, será utilizado o trecho de Caxias do Sul-RS a Porto Alegre-RS para análise, pelo seu faturamento expressar maior porcentagem de realização nesta prestação de serviços. O trecho realizado de ida e volta é de 240 quilômetros. O estudo a ser feito contará com uma carga de 12.000 quilos de peças para ônibus.

Visando solucionar o problema de pesquisa, que recorre sobre qual método deve ser utilizado para formação de preço de venda para uma prestadora de serviços do ramo de transportes, será detalhado o plano de análise, fundamentado através do alcance dos objetivos específicos deste trabalho.

A mão de obra considera tudo aquilo que é feito manualmente, ou seja, tudo que os colaboradores de uma determinada empresa realizam para prestarem o serviço dentro de suas funções. Os benefícios fazem parte da remuneração oferecida pela empresa e contribuem para a melhoria das condições de vida do empregado e de sua família. Contudo, para o cálculo da mão de obra, também é necessário descobrir o total de horas que os funcionários têm para desenvolver suas atividades. Por isso, na tabela 1 é demonstrado o total de horas trabalhadas:

Tabela 1 - Mão de Obra - Benefícios x Horas trabalhadas

CÁLCULO POR SETOR DE TOTAL DE HORAS DISPONÍVEIS						
<i>Setor</i>	Mão de obra	Benefícios	Total	Total de hrs disponíveis	Eficiência	Tempo corrigido
<i>Gestão</i>	R\$ 5.163,30	R\$ 679,60	R\$ 5.842,90	176	70%	123,20
<i>Financeiro</i>	R\$ 2.309,42	R\$ 319,80	R\$ 2.629,22	176	70%	123,20
<i>Auxiliar de carga</i>	R\$ 5.941,34	R\$ 783,00	R\$ 6.724,34	176	70%	123,20
<i>Motorista</i>	R\$ 14.719,98	R\$ 2.020,50	R\$ 16.740,48	176	70%	123,20
TOTAL	R\$ 28.134,04	R\$ 3.802,90	R\$ 31.936,94	704	70%	492,80

Fonte: Fonte: Adaptado Traiber Transportes Ltda (outubro/2014)

Observa-se que utilizamos 123,20 horas para cada funcionário, pois foi aplicado 70% de eficiência, sendo que os demais 30% podem decorrer de tempo ocioso, atraso de carga, parada para tomar um café, imprevistos, dentre outros. Na tabela 2 fixa-se o custo hora total.

Tabela 2 - Custo hora total

<i>Setor</i>	<i>Custo Total</i>	<i>Horas disponíveis</i>	<i>Nº de funcionários</i>	<i>Total Hora</i>	<i>Custo Hora</i>
<i>Gestão</i>	R\$ 5.842,90	123	2	246	R\$ 23,71
<i>Financeiro</i>	R\$ 2.629,22	123	1	123	R\$ 21,34
<i>Auxiliar de carga</i>	R\$ 6.724,34	123	4	493	R\$ 13,65
<i>Motorista</i>	R\$ 16.740,48	123	7	862	R\$ 19,41

Fonte: Adaptado Traiber Transportes Ltda. (outubro/2014)

Para se chegar ao valor do preço de venda do trecho de Caxias do Sul-RS à Porto Alegre-RS, a mão de obra entra como gasto para ratear-se no método escolhido. Pode-se visualizar que os gestores tem um custo hora de R\$ 23,71 e o financeiro de R\$ 21,34, os quais serão alocados juntamente como gastos gerais do mês de setembro, enquanto os auxiliares de carga, que têm R\$ 13,65 por hora, e os motoristas que custam R\$ 19,41 por hora, serão alocados diretamente para custo direto.

O método de custeio nada mais é que a apropriação dos custos (CREPALDI, 2009). Para se chegar ao preço de venda, deve-se aplicar o método de custeio. Para este estudo de caso foi escolhido o método absorção, primeiramente por ser aceito pelo fisco e também por ser mais claro distinguir receita de despesa na apuração de resultado, visto que trata-se de uma empresa prestadora de serviços.

Para isso foram recolhidos os gastos gerais da empresa Traiber Transportes Ltda e elaborado uma tabela com esses indicadores. A seguir são demonstrados através da tabela 3 todos os gastos da empresa referente setembro de 2014.

Tabela 3 - % Gastos s/ faturamento

DESCRIÇÃO	VALOR
<i>Água</i>	R\$ 59,00
<i>Luz e força</i>	R\$ 62,42
<i>Seguros</i>	R\$ 2.592,86
<i>Assinaturas e mensalidades</i>	R\$ 454,03
<i>Manutenção</i>	R\$ 2.604,93
<i>Material de higiene</i>	R\$ 129,80
<i>Despesas de informática</i>	R\$ 808,80
<i>Portes e comunicações</i>	R\$ 2.845,85
<i>Correios e telégrafos</i>	R\$ 454,53
<i>Material de seg e proteção</i>	R\$ 365,16
<i>Serviços pessoa jurídica</i>	R\$ 335,52
<i>Depreciação mensal</i>	R\$ 1.000,00
<i>Gestão</i>	R\$ 5.842,90
<i>Financeiro</i>	R\$ 2.629,22
TOTAL	R\$ 20.185,03
FATURAMENTO	R\$ 67.660,16
% GASTOS SOBRE O FATURAMENTO	29,83%

Fonte: Adaptado Traiber Transportes Ltda. (outubro/2014)

Conforme se pode observar, os gastos gerais sobre o faturamento concernem 29,83% do total no mês de setembro de 2014, aonde constam os gastos indiretos do método a ser utilizado. Na tabela 4 a seguir, demonstram-se os custos diretos referentes ao mesmo mês.

Tabela 4 - Custos diretos

Descrição	Variáveis	Custo Unit	Custo Total
<i>Combustível</i>	240 km	R\$ 0,93	R\$ 223,20
<i>Pedágio</i>	2 unidades	R\$ 6,00	R\$ 12,00
<i>Auxiliar de carga</i>	3 horas	R\$ 13,65	R\$ 40,93
<i>Motorista</i>	4,5 horas	R\$ 19,41	R\$ 87,35
<i>Diária</i>	1 unidade	R\$ 19,00	R\$ 19,00
TOTAL		R\$ 58,99	R\$ 382,49
<i>Carga 12.000,00 Quilos</i>			0,03

Fonte: Adaptado Traiber Transportes Ltda. (outubro/2014)

Somente através do preço bem estabelecido as empresas podem chegar ao lucro desejado e crescer em longo prazo (ASSEF, 2005). Na tabela 5 demonstra-se o preço proposto pelo estudo de caso, sobre uma carga fechada de Caxias dos Sul-RS a Porto Alegre-RS carregando 12.000 quilos de peças para ônibus.

Tabela 5 - Preço de venda proposto pelo estudo de caso

<i>Descrição</i>	<i>%</i>
<i>Gastos Gerais</i>	29,83%
<i>Simples Nacional</i>	10,60%
<i>Lucro Almejado</i>	10 %
TOTAL	50,43%
<i>Mark up divisor</i>	0,4957
<i>Custo Direto por KG</i>	0,03 reais por kg
<i>Peso Carga</i>	12.000,00 kg
<i>Custo Total</i>	R\$ 382,49
Fórmula: Custo MOD /Mark up divisor	R\$ 771,66

Fonte: Adaptado Traiber Transportes Ltda. (outubro/2014)

Observa-se que o preço proposto busca porcentagem de lucro de 10% sobre o trecho em análise, o qual os empresários almejam ter mensalmente. Na tabela 6, demonstra-se o preço praticado atualmente.

Tabela 6 - Preço praticado atualmente

<i>Descrição</i>	<i>Valor</i>
Preço Praticado	R\$ 680,00
<i>(Simples Nacional – 10,60%)</i>	R\$ 72,08
<i>(Gastos Gerais – 29,83%)</i>	R\$ 202,44
<i>Custo Direto</i>	R\$ 382,49
<i>Lucro em R\$</i>	R\$ 22,59
<i>Lucro em %</i>	3,32%

Fonte: Adaptado Traiber Transportes Ltda. (outubro/2014)

Logo, é nítido que, para se chegar ao um lucro de 10% no mês, deve ser aumentado o preço em R\$ 91,60. Caso se opte por não modificar o preço e continuar

com a tabela aplicada hoje em dia é necessário que a empresa aumente seu faturamento, contratando um profissional na área comercial, o qual não consta no quadro de funcionários atuais da empresa. Esse funcionário seria responsável por desenvolver um bom marketing, conquistando clientes e assegurando os que ainda pertencem à carteira da Traiber.

Além desta sugestão, analisa-se que uma empresa para obter e aprimorar novos critérios não é uma tarefa simples, pois precisa-se desenvolver estudos e medições dos custos, mas de fato é evidenciada que se faz necessário, pois se percebe que a empresa não o faz, analisando o método aplicado observa-se baixa porcentagem de seu lucro sobre o trecho estudado. O critério de rateio aplicado neste estudo de caso mostrou-se capaz em relação à administração e disposição de visualizar dentro de um trecho escolhido as disposições de lucro.

Dessa maneira é vantajoso ter um setor de custos que possa fazer avaliações mensais mensurando e agrupando os custos indiretos das prestações de serviços, dentro dos conceitos de contabilidade de custos, seguindo sempre os princípios fundamentais de contabilidade utilizando a legislação vigente em nosso país.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve por objetivo principal identificar o método de custeio adequado para ser aplicado à formação de preços, em uma empresa prestadora de serviços de transporte. Para isso, conceituou-se custos, caracterizou-se mão de obra direta e indireta, descreveu-se métodos de custeio e formação do preço de venda.

O trabalho demonstrou, dentre os métodos existentes, qual era o mais vantajoso e que se encaixava com o perfil da empresa de pequeno porte. Para a empresa estudada foi utilizado o método absorção, pelo fato do método ser exigido pela nossa legislação do imposto de renda e pela Lei das Sociedades Anônimas, além de ter a vantagem de absorver todos os custos diretos e indiretos que estejam ligados à prestação de serviços, pois tem como base todos os custos da produção, não tendo relevância se os custos forem fixos, variáveis, diretos ou indiretos.

A coleta de dados em entrevistas com especialistas da área de custos e pessoas ligadas à empresa permitiu analisar de que forma seria calculado o preço de venda,

considerando a visão do gestor da empresa, bem como a opinião dos especialistas. Desta forma também foram demonstradas as etapas essenciais para a construção do método escolhido, e a necessidade da empresa disponibilizar os documentos para o desenvolvimento do trabalho.

Através deste, foi possível demonstrar que a empresa estudada vem trazendo um percentual de lucro muito baixo em relação ao que se quer atingir mensalmente, para este estudo pode-se utilizar de uma análise dos últimos três meses para de fato realizar uma média do que a empresa vem trazendo, em específico para este estudo foi analisado o mês de setembro de 2014. As análises foram realizadas a partir da ideia de quanto à empresa trouxe de lucro, onde encontrou-se um preço aplicado e decorrendo dos custos, um percentual de lucro de 3,32% por prestação de serviços realizada em um trecho de Caxias do Sul-RS a Porto Alegre-RS ida e volta com carga fechada de 12.000 kg de peças de ônibus.

Pode-se concluir, através de observação realizada na empresa, que a empresa Traiber Transportes perdeu um cliente que correspondia a 30% do seu faturamento mensal, devido a isto vem apresentando baixos valores de receita, anulando suas receitas com seus gastos. Para modificar isso, faz-se necessário que empresa venha a incorporar um setor comercial, para melhor atendimento e mantimento de antigos clientes e busca de novos, podendo assim ter melhoras de faturamento, contando com uma previsão de três meses a partir da contratação.

Comprova-se que o trabalho alcançou seu alvo, demonstrando de forma clara e objetiva, com planilhas e demonstrativos numéricos, os cálculos dos custos do mês determinado e a chegada ao preço final que, de fato, deveria ser aplicado (para obtenção dos 10% de lucro), bem como a observância do preço praticado até então. Ressalta-se, por fim, que as empresas devem se valer dessas análises para tomadas de decisão, pois com a realização de cálculos e projeções, tem-se como visar um controle de custos e até mesmo aonde possa estar algum erro praticado e que venha a ser corrigido, para que a empresa continue crescendo.

6 REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarete. **Introdução a metodologia do trabalho científico**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ASSEF, Roberto. **Guia Prático de formação de preço**. 3.ed. Rio de Janeiro. Elsevier, 2005

BERNARDI, Luiz Antonio. **Política e Formação de Preços: uma abordagem competitiva e sistemática e integrada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BERTI, Anélio. **Contabilidade e Análise de Custos**. 1.ed. 4ª tir. Curitiba: Juruá, 2009.

BERTÓ, Dalvio J.; BEULKE, Rolando. **Gestão de Custos**: São Paulo: Saraiva, 2005

BEUREN, Ilse Maria (Org.) **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRUNI Leal Adriano. **Administração de Custos, Preços e Lucros**. São Paulo, Atlas, 2006.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3.ed. SÃO PAULO: Atlas, 2010.

CHIZZOTTI, Antônio. **Pesquisa qualitativa em ciências humanas e sociais**. Petrópolis: Vozes, 2006

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2009

FERREIRA, José Antônio Stark. **Contabilidade de Custos**. 1.ed. São Paulo: Atlas 2008.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KOTLER, Philip. **Princípios de Marketing**. 9.ed. São Paulo: Prentice Hall, 2003.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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

MEGLIORINI, Evandir. **Custos análise e gestão**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial: um enfoque de sistema de informação contábil**. 4. ed, São Paulo:Atlas, 2004.

PÁDUA, Elisabete Matallo Marchesini de. **Metodologia da pesquisa: abordagem teórico-prática**. Campinas: Papirus, 1997.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. OLIVEIRA, Luiz Martins de. COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2009

RICHARDSON, Roberto Jarry, **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Gestão de Custos**. 1.ed. São Paulo: Altas 2006.