

COMPOSIÇÃO DOS CUSTOS PARA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA NO MÉTODO DO *MARK-UP* EM UM COMÉRCIO DA SERRA GAÚCHA

Luana Piroli¹
Gisele Carina Pistore²

Resumo: As empresas estão cada vez mais procurando inovações para se destacar perante o mercado, pois a concorrência e competitividade têm aumentado, e o cliente além do diferencial, e qualidade, procura preços. Diante desse cenário, este estudo demanda avaliar quais os critérios para composição do custo para a formação do preço de venda baseado no método do *mark-up* em uma empresa do comércio de peças e acessórios. Para isso, o objetivo do estudo é desenvolver critérios para composição do custo para a formação do preço de venda baseado no método do *mark-up* em uma empresa do comércio de peças e acessórios, a fim de propor para a empresa informações precisas sobre seus custos e preço de venda e aos clientes preços justos. Para compor essas estratégias é necessário o embasamento de autores buscando conceitos sobre terminologias, classificação dos custos, métodos de custeio e formação do preço de venda. A pesquisa aborda um estudo de caso, definida como exploratória e a abordagem qualitativa. A coleta de dados ocorre através de uma entrevista estruturada além de um questionário. A análise dos dados é constituída pela análise de conteúdo e pesquisa documental. No desenvolver do trabalho, os cálculos com base nos dados obtidos pela empresa, comprovam que os preços praticados não estão almejando o lucro que a empresa estima ter. A proposta para este trabalho visa oferecer para a empresa melhorias em seus controles, tanto para a gestão financeira da empresa como para o mercado, pois tendo custos precisos e preço de venda justo é possível ter maior clareza nos pontos a melhorar para competir com a concorrência, uma vez que a contabilidade de custos é uma ferramenta gerencial.

Palavras-chave: Controle. Método de custeio. Preço de Venda. Lucratividade.

1. INTRODUÇÃO

A Contabilidade de Custos possibilita melhorias nos custos da empresa, assim facilitando para proporcionar preços de vendas competitivos com o mercado, conseguindo atender satisfatoriamente os clientes atuais e atraindo outros para ter um maior crescimento e competitividade. Uma empresa necessita de uma contabilidade de custos organizada para assim conseguir alcançar seus objetivos diante do mercado (CREPALDI, 2009).

Diante do atual cenário econômico que vem crescendo e o setor de autopeças que está se expandindo constantemente, a contabilidade de custos é uma ferramenta indispensável para a tomada de decisão, pois com o conhecimento dos custos da empresa e assim calculando corretamente o preço de venda é possível negociar com o cliente um preço justo e se tornar mais competitivo diante dos concorrentes, uma vez que é o consumidor quem define o preço. O preço praticado e a qualidade do produto oferecido, no mercado atualmente, influencia às vezes, mais do que a qualidade no atendimento oferecido para o cliente.

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.

Com a situação apresentada pela empresa, busca-se avaliar quais os critérios para composição do custo para a formação do preço de venda baseado no método do *Mark-up* em uma empresa do comércio de peças e acessórios? Para responder ao problema de pesquisa, o objetivo geral é desenvolver critérios para composição do custo para a formação do preço de venda baseado no método do *Mark-up* em uma empresa do comércio de peças e acessórios. E para compor esses critérios é explanado como objetivos específicos, a classificação dos custos, a análise dos métodos de custeio, a descrição dos métodos para formação do preço de venda, sendo propostas ações para implantação de métodos de custeio, formação do preço de venda e análise dos impactos dos preços praticados, com os determinados com base no *Mark-up*.

2. CONTEXTUALIZAÇÃO

A empresa em análise neste trabalho iniciou suas atividades em 24 de julho de 1991, na cidade de São Marcos-RS. Originou-se da necessidade de mercado na cidade, com o objeto social de comércio de peças e acessórios para veículos em geral. Desde sua fundação sempre optou pela modalidade de tributação do Lucro Presumido.

Inicialmente foi constituída por quatro sócios, A, B, C e D com o mesmo percentual de cotas na sociedade, contudo houveram algumas alterações contratuais e atualmente a mesma continua com o sócio A e D, ambos com 50% de participação.

Conforme foi conquistando a confiança em seus produtos vendidos e em seus serviços prestados, começou a ter uma demanda maior, e com isso aproveitou a oportunidade para abranger o negócio para comércio varejista de peças e acessórios novos e usados para veículos automotores, prestação de serviço de instalação de peças e acessórios, prestação de serviços de chapeação e pintura de peças para caminhões e veículos pesados, importação e exportação de peças, partes, componentes e acessórios para a linha automotiva.

A empresa possui peças e acessórios de todas as marcas de caminhões, possuindo dois mil setecentos e noventa produtos em estoque no período de setembro de 2014, além de possuir profissionais capacitados para a instalação das mesmas nos caminhões, procurando sempre proporcionar satisfação, comodidade e segurança. Atualmente a empresa conta com a estrutura de 11 funcionários e o diretor. Também procura atender as necessidades dos clientes, no menor tempo e maior qualidade possível, esse é um dos pontos fortes da empresa. A empresa não tem formalizados seus princípios, sua missão, sua visão e seus valores.

Esse mercado de revenda de peças atende clientes como pessoas físicas e ou jurídicas (oficinas, distribuidoras), assim como comércio e consumidores finais de vários estados do Brasil, sendo que os estados em que mais se concentra as vendas respectivamente são, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo.

A empresa demanda produtos com qualidade, ressaltando, que ela tem a oferecer para o cliente peças originais, paralelas, usadas e as importadas. A cidade possui várias indústrias neste mercado paralelo, que fornecem seus produtos para a empresa, o Rio Grande do Sul é o estado onde mais se adquire esse tipo de mercadoria, após esse, são os estados de São Paulo e Paraná.

Em 01 de agosto de 2007, os sócios abriram uma filial, com o mesmo segmento da matriz, porém dividiram-se as tarefas, a mesma procura atender os clientes que querem fazer reformas ou que tiveram sinistros em seus veículos, pois é necessário orçamentos e prazos de entrega curtos, então conta-se com profissionais trabalhando especialmente para essas situações.

Mesmo com todo esse diferencial que a empresa oferece, há a necessidade de estar sempre atenta aos concorrentes, desde preços praticados e principais produtos vendidos. Os principais concorrentes encontram-se nas cidades de Caxias do Sul e Vacaria.

A empresa possui um sistema que calcula o custo da mercadoria após a entrada da nota fiscal eletrônica no estoque. Contudo, ele adiciona somente os impostos da mesma, como Imposto sobre produtos industrializados (IPI) e Substituição Tributária (ST), e não calcula nenhum outro custo como os fixos e variáveis. A empresa também não utiliza nenhum controle de custos e nenhum método para a formação de preço de venda.

Assim, identifica-se que há necessidade de métodos para apuração dos custos e para a formação do preço de venda. Perante esse cenário, a empresa pode estar subfaturando ou tendo prejuízos nas mercadorias vendidas, pois não possuem o conhecimento dos seus custos.

3. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A contabilidade de custos é ampla, podendo ser utilizada não somente nas indústrias como também em outros ramos do mercado. Surge da necessidade de informações. Conforme ressaltam Bruni e Famá (2011), a contabilidade de custos surgiu após a Revolução Industrial, com o intuito de informações mais exatas que auxiliassem os gestores em seus negócios, que a partir da Revolução mudaram completamente. Os tempos foram mudando, mais empresas

foram surgindo e, como consequência cresceram os concorrentes. Devido a isso, foi preciso fazer inovações, e a contabilidade de custos passou a ser mais explorada pelos gestores.

Para se chegar às informações precisas que a contabilidade de custos proporciona, foram desenvolvidos alguns termos técnicos para os usuários, gerando assim, uma maior clareza a fim de classificar essas informações. As terminologias são: gasto, desembolso, investimento, custo, despesa e perda. Gasto é o termo utilizado quando as empresas adquirem mercadoria para revenda, matérias-primas, serviços, ou qualquer coisa relativa à atividade da empresa. Para Bornia (2010), o gasto é diferente do desembolso, pois o gasto é a aquisição e o desembolso é o pagamento. Desembolso é toda movimentação financeira para o pagamento do gasto que a empresa efetuou, que poderá se realizar no ato do gasto ou em momento diferente. Bruni e Famá (2011, p. 23) descrevem que “consiste no pagamento do bem ou serviço, independentemente de quando o produto ou serviço foi ou será consumido.” Investimentos são aquisições que a empresa faz para obter futuramente lucros com os mesmos. Martins (2010) complementa que investimento é todo gasto com aquisição de ativos que posteriormente serão vendidos, consumidos ou depreciados.

Os custos podem ser classificados como industriais, que seriam todos os gastos em ativos diretamente utilizados no processo produtivo, e em custos comerciais que são todos gastos com aquisição da mercadoria para revenda. O Regulamento de Imposto de Renda (Art. 289, RIR/1999) esclarece que “o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda incluirá os de transportes e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos não recuperáveis devidos na aquisição ou importação.” No setor comercial também incidem despesas, que se referem a todos os gastos para efetuar a venda. Schier (2005, p. 162) destaca que “as despesas de comercialização são as despesas que ocorrem quando a empresa efetua a venda, sendo aplicadas diretamente em percentuais sobre o preço de venda. Normalmente são as seguintes: IRPJ; PIS; COFINS; CSLL, ICMS; Simples; comissões; fretes; propagandas.” Perda é toda a eventualidade que não estava prevista nos processos da empresa, gerando provavelmente um gasto e conseqüentemente um desembolso não previsto. Crepaldi (2009) acrescenta que perda são os gastos que ocorrem na empresa sem serem previstos, mas que é normal ocorrer nos processos produtivos.

Custos diretos consistem nos gastos com a produção dos produtos, que independem de rateio, sendo que o valor dos mesmos é alocado diretamente no custo do produto. Schier (2006) cita que em outras atividades, como do comércio, os custos diretos também são

visualmente identificados e quantificados nos produtos. Os custos diretos são compostos pela mão de obra direta e material direto. Custos indiretos são gastos com materiais ou mão de obra utilizados na fabricação de vários modelos de produtos, logo não se consegue distinguir proporcionalmente quanto foi utilizado desses insumos, em cada tipo de produto especificadamente. Bornia (2010) afirma que, os custos indiretos são atribuídos indiretamente em vários produtos por isso é difícil visualizar, necessitando de alocações. Critérios de rateios são formas de alocar os custos indiretos no custo dos produtos. São várias as formas de alocação dos custos nos produtos, porém nenhuma delas calcula valores precisos, as empresas devem utilizar os que melhor as atendem no momento, para conseguirem chegar aos valores mais próximos do real (SCHIER, 2005).

Custos fixos são os gastos que não variam, existem sempre, que independem de como se desenvolveram as atividades da empresa. Bornia (2010) enfatiza que os custos fixos não modificam seu valor total com o volume de produção, mas seu unitário sim varia proporcionalmente à quantidade produzida, pois esse valor passa por critérios de rateio para ser alocado, como o salário do gerente. Os custos variáveis totais aumentam conforme a quantidade produzida, caso não tenha produção não haverá custos variáveis, diferente dos custos fixos que existem independentemente se houver produção. Ferreira (2007, p. 24) exemplifica como “matéria-prima, mão de obra direta, combustíveis de máquinas, energia elétrica (força), mercadorias, comissão de vendedores e impostos proporcionais ao volume da atividade.”

3.1 Material Direto, Indireto e Mercadoria

Materiais diretos são materiais utilizados na produção, e que podem ser identificados nos produtos. Bruni e Famá (2011, p. 43) relacionam “o material direto, ou, simplesmente MD, é formado pelas matérias-primas, embalagens, componentes adquiridos prontos e outros materiais utilizados no processo de fabricação, que podem ser associados diretamente aos produtos.” Materiais indiretos são os materiais utilizados na produção, mas que necessitam de rateio para distinguir a quantidade que foi utilizada em cada produto.

Schier (2006) aponta que materiais indiretos são alocados em vários produtos em conjunto e assim somente com critérios de rateio é possível determinar o quanto foi utilizado em cada unidade.

Mercadorias são bens adquiridos de terceiros que não sofrem nenhuma modificação, ou seja, são comprados e comercializados sem conversão. Perez Junior, Oliveira e Costa (2012, p. 10) conceituam mercadorias como “bens adquiridos para serem revendidos. Exemplo: empresa comercial – compra mercadorias pelo custo de aquisição, as vende pelo preço de venda e apropria o custo das mercadorias vendidas (CMV).”

3.2 Mão de Obra Direta e Indireta

Mão de Obra direta refere-se a todo gasto com pessoal, que produziram os produtos e que pode ser facilmente mensurada a parcela de seu tempo gasto, em cada produto. Bruni e Famá (2011, p. 73) apontam ainda que:

A mão de obra direta (MOD) corresponde aos esforços produtivos das equipes relacionadas à produção dos bens comercializados ou dos serviços prestados. Refere-se apenas ao pessoal que trabalha diretamente sobre o produto em elaboração, desde que seja possível a mensuração do tempo despendido e a identificação de quem executou o trabalho, sem necessidade de qualquer apropriação indireta ou rateio.

A mão de obra indireta são gastos com a mão de obra que não está diretamente ligada com a produção de determinado produto, mas sim com vários produtos. A mão de obra indireta, não necessariamente refere-se à remuneração aplicada ao pessoal que está diretamente na produção, mas também a dos supervisores, ajudantes, entre outros (BORNIA, 2010).

3.3 Métodos de Custeio

Os métodos de custeio agrupam os custos e são escolhidos conforme o método que melhor atendem as necessidades das empresas. Crepaldi (2009) reforça que os métodos de custeio são diferentes, cada um apresenta um resultado, então dependendo da atividade da empresa deve se avaliar que tipo da informação é mais importante para tomada de decisão. Neste trabalho abordam-se os métodos de: Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Baseado em Atividades e Custeio por Departamentalização.

O custeio por absorção absorve todos os custos de produção, diretos, indiretos, fixos e variáveis, e exclui todas as despesas que não fazem parte do processo produtivo. É um método que atende o regime de competência, assim considerando somente as despesas referentes às vendas do período (CREPALDI, 2009). É um método que obedece aos princípios

fundamentais da contabilidade, sendo aceito no Brasil e adotado pela legislação fiscal e comercial, assim sendo válido para fins de avaliação de estoque, apuração do balanço patrimonial, demonstração de resultado e Imposto de Renda Rogers, Santos e Lemes (2008, p. 8) citam as vantagens desse método nas empresas no ramo do comércio:

[...] grande parte das empresas do segmento de comércio varejista têm uma certa tendência em manter níveis de controle e gerenciamento mais simplificados. Assim sendo, estas empresas além de utilizar o custeio por absorção por uma imposição fiscal, podem também utilizá-lo para efeito de formação de preços de venda, valendo-se exclusivamente do processo de precificação com base no custo da mercadoria.

O custeio por absorção é vantajoso para cálculo do preço de venda, pois já apresenta o Lucro Bruto, contudo não é muito usado na tomada de decisão.

O custeio variável é um método que possui como característica alocar somente os gastos variáveis sejam eles diretos ou indiretos, e os custos fixos são considerados despesas do período. Bruni e Famá (2011, p. 172) descrevem o processo desse custeio:

No sistema de custeio variável, apenas os custos variáveis são atribuídos aos produtos elaborados, que, juntamente com as despesas variáveis, serão subtraídos da receita, gerando um valor que é denominado margem de contribuição. Os custos e despesas fixas serão abatidos da margem de contribuição do período.

O custeio variável é um método não aceito pelo fisco, por não atender os princípios da contabilidade, e o mesmo é utilizado somente internamente pelas empresas para efeitos de tomada de decisão (CREPALDI, 2009). Existindo uma divisão entre os custos fixos e variáveis, vale ressaltar que no longo prazo os custos fixos se tornam variáveis, assim alterando os valores gerenciais (BORNIA, 2010).

O método de custeio baseado nas atividades (ABC) ou *Activity Based Costing*, é eficaz no critério de rateio dos custos indiretos, diferentemente dos sistemas tradicionais, assim auxiliando no desmembramento de possíveis falhas nas atividades da empresa, e na tomada de decisão (MARTINS, 2010). Esse método tem como características dissolver o máximo possível os custos. Bornia (2010, p. 108) afirma que “a alocação dos custos a essas atividades é feita do modo mais acurado possível, apurando-se principalmente a parcela de tempo despendida por cada pessoa em cada atividade, o mesmo sendo feito com outros insumos.” Oliveira e Perez Jr (2009) citam que no custeio ABC é restrito os rateios dos gastos indiretos, somente serão rateados quando não obtiver outra forma possível para alocação deles nas

atividades. O mesmo auxilia na identificação das atividades que agregam ou não valor nas empresas.

A departamentalização é também eficaz no controle dos gastos, contudo divide a empresa em departamentos, onde são alocados todos os custos de produção. Para Oliveira e Perez Jr (2009, p. 106), “departamentalização de uma empresa, portanto, é a sua divisão em áreas distintas, de acordo com as atividades desenvolvidas em cada uma dessas áreas.” O método de custeio por departamentalização pode ser aplicado em qualquer área da empresa, pois todas desenvolvem atividades e incorrem gastos (SCHIER, 2005).

3.4 Formação do preço de venda

No mundo atual, formação do preço de venda não consiste somente no valor que as empresas irão cobrar pela mercadoria revendida, mas sim por uma série de fatores. Bruni e Famá (2011, p. 268) explicam que:

A formação de preços deve ser capaz de considerar a qualidade do produto em relação às necessidades do consumidor, a existência de produtos substituídos a preços mais competitivos, a demanda esperada do produto, o mercado de atuação do produto, o controle de preços impostos pelo governo, os níveis de produção e vendas que se pretende ou podem ser operados e os custos e despesas de fabricar, administrar e comercializar o produto.

Alguns dos métodos de custeio para a formação do preço de venda serão elencados neste trabalho tais como: preço de venda baseado no custo, preço de venda baseado no investimento, preço de venda baseado na concorrência.

Preço de venda baseado no custo consiste nos custos apurados pelos métodos de custeio, e após a empresa determina com base no resultado, o preço de seus produtos, ignorando fatores do mercado. Megliorini (2012) ressalta que além dos custos, o preço de venda também deve cobrir as despesas e manter uma margem de lucro que remunere os investimentos empreendidos.

Mark-up ou taxa de marcação são valores, percentuais, índices que são aplicados ao custo final dos produtos, a fim de formar o preço de venda. Ferreira (2007) complementa que *Mark-up* é o acréscimo aplicado sobre os custos apurados de um produto, para a obtenção de preço de venda que possibilite a cobertura dos custos e as despesas do mesmo e obtenha o lucro almejado. O lucro é a sobrevivência para uma empresa dar continuidade em suas atividades e conseguir efetuar novos investimentos, além de remunerar os gestores dos

investimentos efetuados. Bruni e Famá (2011) complementam que o lucro, é uma das variáveis mais importantes nas empresas e não depende somente do cálculo, mas também dos custos apurados corretamente e das vendas dos produtos, pois se o mercado não aceitar o produto não haverá o lucro. A margem de contribuição é essencial na análise da rentabilidade que os produtos proporcionam sobre o lucro. Ferreira (2007) cita que a margem de contribuição auxilia as empresas na tomada de decisão, pois consegue através do índice avaliar se o produto é viável ou não para a empresa, caso o índice seja negativo ou nulo o produto traz prejuízos, se for positivo proporciona lucros.

No preço de venda baseado no investimento, além dos custos e do lucro é considerado o capital investido na empresa para determinação do preço de venda. Para Ferreira (2007, p. 307), “a taxa de retorno-alvo tem como objetivo fixar um preço de venda que proporcione, a dado volume de vendas, uma taxa específica de retorno sobre o investimento realizado pela empresa.”

O preço de venda baseado na concorrência significa que se a empresa possui concorrentes seus preços deverão ser mais competitivos do que se não houvesse, a fim de continuar sendo aceita no mercado pelos clientes. Crepaldi (2009) complementa que as empresas se obrigam estar atentas a seus concorrentes, desde produtos novos, preços, ou seja, tudo que lhe afete de um modo geral, e para continuarem competitivas deverão tomar suas decisões com base nos mesmos.

4. METODOLOGIA

Visando apresentar melhorias para a empresa, na apuração de seus custos e na formação dos preços de venda, o presente estudo utiliza uma abordagem qualitativa seguida de uma pesquisa exploratória, a qual tem por objetivo aprofundar o conhecimento sobre o assunto em estudo. Para qualificar mais, foi utilizado o estudo de caso que auxiliou na estrutura da pesquisa.

O método de pesquisa abordado é o estudo de caso, ao qual o objetivo é aprofundar mais o estudo. Beuren (2009) complementa que estudo de caso é um estudo mais detalhado, específico de um caso.

A pesquisa foi definida como exploratória, pois para melhor desenvolver esse estudo foi necessário aprofundar mais o conhecimento sobre o assunto, sendo que não se possuía domínio sobre ele ainda, precisando explorar as lacunas que contribuam com informações.

Mattar (1999, p. 80) descreve que “esse tipo de pesquisa é particularmente útil quando se tem uma noção muito vaga do problema de pesquisa.”

A abordagem foi qualitativa, pois analisou-se os impactos que os preços praticados pela empresa com relação aos determinados pelo *mark-up*, podem causar nas vendas da empresa. Flick (2009, p. 9) detalha que a pesquisa qualitativa busca “esmiuçar a forma como as pessoas constroem o mundo à sua volta, que estão fazendo ou o que está lhes acontecendo em termos que tenham sentido e que ofereçam uma visão rica.”

Para conseguir apresentar às contribuições que a contabilidade de custos favorece para a empresa foi necessário aprofundar o conhecimento, em pesquisa documental e pessoas interligadas com o assunto. A pesquisa tem uma população que auxiliou nas respostas de entrevistas estruturadas que foi aplicada com o responsável pelos custos e preço de venda, com o gestor, com a contadora e um questionário aplicado com três especialistas da área. População é um grupo que tem informações precisas sobre um determinado assunto, pois eles têm experiência, conhecimento do mesmo. Roesch (2006, p. 138) complementa “que uma população é um grande grupo de pessoas ou empresas que interessa entrevistar para o propósito específico de um estudo.”

A técnica de coleta de dados aconteceu através de entrevista estruturada a qual foram aplicados perguntas relacionadas ao problema da empresa. Marconi e Lakatos (2008, p. 18) citam que a coleta de dados é a “etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de se efetuar a coleta dos dados previstos.” Diehl e Tatim (2004, p. 66) complementam que na entrevista estruturada “o pesquisador não é livre para adaptar suas perguntas a determinada situação, alterar a ordem dos tópicos ou fazer outras perguntas.” A entrevista foi aplicada pessoalmente para o gestor, para o responsável pelos custos e preço de venda e para a contadora e o questionário aplicado por e-mail para os três especialistas no assunto. Beuren (2009, p. 131) complementa que “a entrevista é uma técnica de obtenção de informações em que o investigador apresenta-se pessoalmente à população selecionada e formula perguntas, com o objetivo de obter dados necessários para responder à questão estudada.” Já a elaboração do questionário segundo Beuren (2009, p.131), “as perguntas devem ser claras, concretas e precisas [...]”. O autor complementa ainda que é uma série de perguntas formuladas e entregues por algum meio, para serem respondidas por escrito sem a presença do entrevistador. A pesquisa documental também foi utilizada, baseada em relatórios, que deram maior suporte na pesquisa. Gil (2007)

cita que a pesquisa documental é realizada em documentos que podem contribuir para o estudo e assim terem outras finalidades também.

A análise de dados representa o conteúdo que foi apurado de determinado assunto, na coleta de dados. Bauren (2009) também afirma que a análise de conteúdo representa a análise de comunicações entre pessoas que entendem do assunto e assim contribuindo para a riqueza da pesquisa.

5. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

5.1 Análise e interpretação dos dados

Para desenvolver a pesquisa, cujo objetivo proposto foi desenvolver critérios para composição do custo para a formação do preço de venda baseado no método do *Mark-up* em uma empresa do comércio de peças e acessórios, bem como os específicos que foram, classificar os custos, analisar métodos de custeio, descrever métodos para formação do preço de venda, propor ações para implantação de métodos de custeio e formação do preço de venda e analisar os impactos dos preços praticados com os determinados com base no *Mark-up*. Os dados foram coletados por meio de: (a) realização de entrevista estruturada com o diretor e funcionários da empresa; (b) aplicação de questionário por e-mail para especialistas em custos; e (c) pesquisa documental.

Os dados coletados foram submetidos à análise de conteúdo, sendo que a entrevista estruturada foi aplicada a três componentes da empresa e o questionário a três especialistas em custos. A mesma foi norteada pelos seguintes tópicos: Métodos de custeio, formação do preço de venda, tomada de decisão e lucratividade.

A pesquisa foi satisfatória, pois mostra que a realidade da empresa está em desordem, e assim tendo todos os pontos apresentados a serem trabalhados para a mesma conseguir ter uma estrutura de controle, podendo assim se beneficiar financeiramente e também com o mercado concorrente, pois tendo o controle dos custos, descontos, margem de contribuição, lucratividade e demais fatores é possível ter tomadas de decisões mais seguras.

5.2 Proposta de Intervenção

Com base nos dados obtidos na entrevista com a empresa juntamente com as informações recebidas dos especialistas, no questionamento sobre os problemas da empresa,

foi possível verificar que a empresa possui deficiências nos pontos questionados. Por esse propósito é que os objetivos específicos visam propor ações para implantar métodos de custeio, formação do preço de venda e análise dos impactos dos preços praticados com os determinados com base no *mark-up* e como objetivo geral o desenvolvimento de critérios para compor o custo e formar o preço de venda.

Foram propostos pontos a melhorar na empresa nos seus custos, preços de venda, tomada de decisão e lucratividade. Nos métodos de custeio foi proposto analisar um método que melhor atenda as necessidades da empresa e fazer a instalação de um software para esse controle, pois é a opção para que a empresa consiga controlar seus gastos e assim ter um valor mais exato de seus custos, contribuindo para a formação do preço de venda mais preciso e também para tomadas de decisão. O Preço de Venda é o principal fator para a sobrevivência da empresa. A necessidade de possuir um controle, ou seja, um método de custeio para formar o preço de venda é indispensável para saber até quais limites a empresa pode chegar com o preço de um produto, assim foi proposto adotar o método do *mark-up* e assim a empresa consegue apurar seu lucro almejado, além de cobrir seus gastos não inclusos no custo e a lucratividade, pois é essencial saber se o produto está dando lucro ou prejuízo, se ele é viável ou não. A venda de um produto com o valor mais baixo para compensar o outro mais alto, sem controle sobre isso, não é possível calcular nem analisar a lucratividade, sendo que a mesma deve ser calculada pela margem de contribuição líquida.

Para desenvolver esta proposta foi trabalhado com dois dos produtos da empresa, sendo que o produto Parabrisa degrade S5 e o produto Lateral de cabine S4 LD. Os mesmos foram escolhidos por terem faturamento mais elevado, em relação aos produtos com e sem mão de obra, no período de janeiro a junho de 2014. Sendo que o produto parabrisa teve um faturamento maior, contudo é uma mercadoria mais frágil e sua venda é mais frequente que o produto lateral da cabine. O parabrisa além de sua comercialização ele também é instalado pela empresa. A lateral da cabine é um produto sem instalação, é uma peça compacta, mais difícil de estragar.

5.2.1 Mercadoria

Ribeiro (2003) cita que, mercadoria são produtos adquiridos pelo comércio para fazerem a comercialização deste, sendo que as empresas comerciais somente revendem a mercadoria na forma como as adquiriu.

A tabela 1 apresenta o custo dos materiais diretos do produto parabrisa, uma vez que para o mesmo ser instalado necessita da cola, chegando assim no valor do material direto para a instalação do parabrisa. A quantidade suficiente de cola para a instalação é de duas unidades.

Tabela 1- Material direto para instalação do parabrisa

Produto	Quantidade	Custo do material direto	Total
Parabrisa	1	366,10	366,10
Cola	2	17,50	35,00

Material Direto = 401,10

Fonte: Elaborado pela autora com base nas informações obtidas da empresa (Outubro/2014)

A Lateral da cabine, conforme tabela 2, sempre foi adquirido somente de um fornecedor. Os valores referem-se ao período de Abril a Setembro de 2014.

Tabela 2 - Custo material direto produto lateral de cabine

LATERAL CABINE S4 LD							
Fornecedor	Valor Unitário	IPi	ST	Frete	Total	% Compras	Valor Ponderado
A	473,84	23,69	54,44	0,00	551,97	100%	551,97
Material Direto =							551,97

Fonte: Elaborado pela autora com base nas informações obtidas da empresa (Outubro/2014)

As tabelas demonstram os custos de materiais diretos apresentados pelos produtos escolhidos para a proposta de intervenção neste trabalho.

5.2.2 Mão de Obra

Mão de obra são os serviços prestados de qualquer setor, pelos funcionários para a empresa, contudo para chegar ao custo desta mão de obra além dos salários, os benefícios e encargos com o pessoal também são elencados (SCHIER, 2011).

Na tabela 3, demonstram-se os totais de mão de obra por setor, como salários, encargos trabalhistas e benefícios concedidos aos funcionários, que gera o valor total de mão de obra.

Tabela 3 - Custo total de mão de obra por setor

Setor	Encargos e salários	Benefícios	Total mão de obra
Instalador acessórios	12.320,28	761,94	13.082,22

Chapeador/Soldador	14.653,48	1.913,19	16.566,67
Compradores	14.575,16	297,28	14.872,44
Vendedores	8.552,94	795,74	9.348,68
Administrativo	9.000,95	825,00	9.825,94

Fonte: Autora – Dados oriundos da empresa (Setembro/2014)

Com a apuração do custo da mão de obra por minuto, consegue-se calcular o valor da instalação do produto parabrisa. O setor de chapeador/soldador e um profissional do setor de instalação não fazem parte do processo do produto escolhido, por isso não estão elencados aos cálculos do custo de mão de obra.

O cálculo realizado utiliza como base a venda para seguradoras, pois existe uma grande demanda por eles deste produto, e os procedimentos para a instalação são diferentes, com mais mão de obra do que uma venda normal para outras empresas ou consumidores finais, contando com dois profissionais do setor de instalação e com um vendedor, conforme a tabela 04.

Tabela 4 - Custo da mão de obra da instalação do parabrisa

Setor	Tempo/ minuto	Quant de funcionários	Custo por minuto	Tempo x custo hora
Instalador acessórios	120	2	R\$ 0,41	R\$ 99,11
Vendedor	25	1	R\$ 0,44	R\$ 11,07
Custo mão de obra instalação do parabrisa =				R\$ 110,17

Fonte: Autora – Dados oriundos da empresa (Setembro/2014)

Através dos dados fornecidos pela empresa foram elaboradas as tabelas, com as quais foi possível chegar aos valores de materiais diretos e mão de obra, conforme tabela 05.

Tabela 5 - Custo total dos produtos elencados

Produto	Material Direto	Mão de Obra	Custo total
Lateral da cabine	551,97	-	R\$ 551,97
Parabrisa	401,10	110,17	R\$ 511,27

Fonte: Dados oriundos da empresa (Setembro/2014)

Portanto a lateral da cabine que não possui mão de obra teve um custo de material direto de R\$ 551,97 e o parabrisa teve o custo do material direto e mão de obra totalizando R\$ 511,27.

5.2.3 Método de custeio

O método de custeio que melhor se enquadra com o processo da empresa seria o custeio por absorção, por se tratar de uma empresa de pequeno porte, e a mesma não utilizará para fins gerenciais. O método de custeio por absorção é aceito pela legislação fiscal e comercial por atender os princípios da contabilidade, devido agregar todos os custos fixos, variáveis, diretos e indiretos dos produtos e excluir todas as despesas que não fazem parte do processo (CREPALDI, 2009).

A tabela 06 apresenta os gastos indiretos referentes ao mês de setembro de 2014, da empresa.

Tabela 6 - Gastos Indiretos sobre faturamento

Energia elétrica	1.187,44
Telefone	1.619,39
Água	219,33
Salários	29.372,72
Uso e consumo	4.221,50
Outros	1.256,96
CUSTOS INDIRETOS	37.877,34
FATURAMENTO	230.927,25
% DE GASTOS INDIRETOS SOBRE FATURAMENTO	16%

Fonte: Dados oriundos da empresa (Setembro/2014)

Os salários considerados são do setor comercial, setor administrativo e somente um vendedor foi considerado neste cálculo, pois o outro foi considerado no cálculo de mão de obra. Os valores das despesas indiretas referem-se ao período de setembro e totalizam R\$ 37.877,34. O faturamento apresentado refere-se ao mês de setembro de 2014. Através dessa porcentagem, que representa quanto dos gastos indiretos incidem sobre o faturamento, ou seja, significa que cada mercadoria vendida deverá suportar 16% de custos indiretos, assim esta alíquota incide no cálculo do *mark-up* para formar o preço de venda dos produtos.

5.2.4 Formação do preço de venda pelo *Mark-up*

O preço de venda é uma variável muito relevante para o resultado de uma empresa, contudo, ele deve considerar o mercado, a concorrência, a qualidade dos produtos, dos

produtos substitutos e demais fatores que afetam o consumidor, por isso é que a empresa deve procurar trabalhar com produtos e serviços que satisfaçam o cliente principalmente em preços (BRUNI; FAMÁ, 2012).

Essa empresa em estudo procura sempre trabalhar com a variável do preço de venda com base no custo, apesar de não terem o conhecimento de seus efetivos custos. Entretanto o consumidor deste ramo tem se importado muito com os preços e qualidade, uma vez que existem muitas linhas de um só tipo de produto que a empresa comercializa, e devido à concorrência é possível através dos custos e preços apurados saber até qual valor pode ser negociado com o cliente.

As próximas tabelas estarão elencando os impostos incidentes sobre a venda, sendo que integram nesses impostos a porcentagem do Programa de integração social (PIS) e a Contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), que são isentos devido as suas classificações na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), os demais impostos como Imposto sobre a circulação de mercadoria (ICMS), o Imposto de renda – Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL) incidem normalmente juntamente com a margem de lucro almejada pela empresa de 15% para todos os produtos e os custos indiretos sobre o faturamento de 16%.

A tabela 07, apresenta o *mark-up* multiplicador do produto parabrisa, na sua venda para seguradora que está situada em São Paulo-SP, é a maior compradora do mesmo e devido ser considerada como um consumidor final, elenca uma variável de 17% de ICMS.

Tabela 7 - Mark-up multiplicador do parabrisa e da cola na venda para seguradora

PARABRISA E COLA PARA SEGURADORA	
Descrição	Percentual (%)
ICMS	17,00%
COFINS	0,00%
PIS	0,00%
IRPJ	1,20%
Contribuição Social	1,08%
Lucro	15,00%
Gastos	16,00%
Total	50,28%
Mark-up	100,00%
Multiplicador	
Mark-up	100,00%

Total	50,28%
<i>Total do mark-up</i>	49,72%
Fator divisor decimal	0,4972
Mark-up multiplicador	2,011263073

Fonte: Dados oriundos da empresa (Setembro/2014)

Sobre a mão de obra os impostos incidentes não variam, indiferente do estado da prestação de serviço, o *mark-up* permanece o mesmo, conforme tabela 8.

Tabela 8 - Mark-up multiplicador da mão de obra do parabrisa

MÃO DE OBRA PARABRISA	
Descrição	Percentual (%)
ISSQN	3,00%
COFINS	3,00%
PIS	0,65%
IRPJ	4,80%
Contribuição Social	2,88%
Lucro	15%
Gastos	16%
Total	45,33%
Mark-up	100%

Multiplicador	
<i>Mark-up</i>	100,00%
Total	45,33%
<i>Total do mark-up</i>	54,67%
Fator divisor decimal	0,5467
Mark-up multiplicador	1,829156759

Fonte: Dados oriundos da empresa (Setembro/2014)

Na tabela 09 encontra-se o comparativo do valor atual de venda do produto parabrisa, cola e mão de obra com o preço de venda proposto através do *mark-up* multiplicador.

Tabela 9 - Preço de venda proposto no parabrisa para seguradora

PARABRISA Seguradora	
Preço de Venda Atual	515,00
Preço de Venda Proposto	736,32
DIFERENÇA	-221,32

COLA DO PARABRISA Seguradora	
Preço de Venda Atual	25,00
Preço de Venda Proposto	70,39

DIFERENÇA	-45,39
MÃO DE OBRA Seguradora	
Preço de Venda Atual	180,00
Preço de Venda Proposto	201,52
DIFERENÇA	-21,52
PREÇO DE VENDA ATUAL	720,00
PREÇO DE VENDA PROPOSTO	1008,24
DIFERENÇA	-288,24

Fonte: Dados oriundos da empresa (Setembro/2014)

Na tabela 10 apresenta-se a porcentagem real de lucro ou prejuízo que a empresa está obtendo na venda do produto parabrisa para a seguradora.

Tabela 10 - Porcentagem de lucro ou prejuízo recebido na venda do parabrisa para a seguradora

PARABRISA Seguradora		
Preço de Venda	100,00%	515,00
Impostos	-19,28%	-99,29
Gastos	-16,00%	-82,40
Custo	-71,08%	-366,10
PREJUÍZO	-6,36%	-32,79
COLA Seguradora		
Preço de Venda	100,00%	25,00
Impostos	-19,28%	-4,82
Gastos	-16,00%	-4,00
Custo	-140,00%	-35,00
PREJUÍZO	-75,28%	-18,82
MÃO DE OBRA PARABRISA Seguradora		
Serviço	100,00%	180,00
Impostos	-14,33%	-25,79
Gastos	-16,00%	-28,80
Custo	-61,21%	-110,17
LUCRO	8,46%	15,24
PREÇO DE VENDA ATUAL	100,00%	720,00
PREJUÍZO	-5,05%	-36,38
PREÇO DE VENDA LUCRO ZERO	-5,05%	756,38

Fonte: Dados oriundos da empresa (Setembro/2014)

Percebe-se que somente a mão de obra apresenta um percentual de lucro de 8,46%, sendo ainda 6,54% abaixo do almejado, a cola e o parabrisa apresentam prejuízos. Vale ressaltar que para ter um lucro zero e cobrir seus custos, impostos, gastos a empresa deveria vender seu produto ao valor de R\$756,38 onde representa um acréscimo percentual de 5,05% sobre seu preço de venda praticado. Assim, verificou-se que a empresa não está tendo lucro sobre a venda deste produto para a seguradora do estado de São Paulo-SP.

A tabela 11, apresenta o *mark-up* multiplicador do produto lateral da cabine, o mesmo tem maior demanda nos estados que possuem tributação de 12% de ICMS

Tabela 11 - Mark-up multiplicador do produto lateral da cabine na venda para outros estados

LATERAL CABINE - ICMS 12%	
Descrição	Percentual (%)
ICMS	12,00%
COFINS	0,00%
PIS	0,00%
IRPJ	1,20%
Contribuição Social	1,08%
Lucro	15,00%
Gastos	16,00%
Total	45,28%
Mark-up	100,00%
Multiplicador	
<i>Mark-up</i>	100,00%
Total	45,28%
<i>Total do Mark-up</i>	54,72%
Fator divisor decimal	0,5472
Mark-up multiplicador	1,82748538

Fonte: Dados oriundos da empresa (Setembro/2014)

A lateral da cabine através do *mark-up* multiplicador consegue apresentar o preço proposto nas vendas. Na tabela 12, é apresentado um comparativo do preço de venda praticado com o proposto pelo *mark-up*.

Tabela 12 - Preço de venda proposto na lateral de cabine em outros estados

LATERAL DA CABINE - ICMS 12%	
Preço de Venda Atual	750,00
Preço de Venda Proposto	1.008,72

DIFERENÇA	- 258,72
------------------	-----------------

Fonte: Dados oriundos da empresa (Setembro/2014)

Na tabela 13 relata a porcentagem de lucro ou prejuízo do produto lateral da cabine em suas vendas em estados de alíquota de ICMS de 12%.

Tabela 13 - Porcentagem de lucro ou prejuízo recebido na venda da lateral da cabine em outros estados

LATERAL DA CABINE - ICMS 12%		
Preço de Venda	100,00%	750,00
Impostos	-14,28%	-107,10
Gastos	-16,00%	-120,00
Custo	-73,60%	-551,97
PREJUÍZO	-3,88%	-29,07
PREÇO DE VENDA ATUAL		
	100,00%	750,00
PREJUÍZO	-3,88%	-29,07
PREÇO DE VENDA LUCRO ZERO	-3,88%	779,07

Fonte: Dados oriundos da empresa (Setembro/2014)

Analisou-se que a venda para os estados que incidem nos impostos 12% de ICMS o preço de venda para cobrir seus gastos, custos, impostos e alcançar lucro zero deveria ser de R\$ 779,07, ou seja, um percentual de 3,88% acima do preço de venda praticado atualmente.

As diferenças nos preços de venda praticados pela empresa com os determinados pelo *mark-up* demonstram que a empresa possui falhas na apuração dos seus custos e na sua formação do preço de venda, por não terem seus efetivos custos, gastos, despesas apurados corretamente. Devido a não utilização dessas variáveis fundamentais para o cálculo do preço de venda, é que acima foi demonstrado que a empresa não está obtendo seu lucro almejado.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados apresentados neste trabalho exemplificam a necessidade da contabilidade de custos para as empresas, indiferentemente de qualquer ramo de atividade seja ele indústria, comércio ou prestação de serviço. A contabilidade de custos atualmente vem se tornando cada vez mais importante, pois o mercado está sempre em expansão, com produtos similares, concorrentes, competitividade e a mesma possui informações eficientes para a tomada de decisão.

Na análise dos dados, através das entrevistas com o pessoal da empresa, comparando com a opinião dos especialistas, pode-se observar que a empresa precisa de modificações em todos os pontos relacionados ao problema. Devido não utilizar as ferramentas que a contabilidade de custos oferece, a mesma não tem o conhecimento sobre seus custos e conseqüentemente sobre seu preço de venda, verificou-se que a mesma está se prejudicando financeiramente.

No desenvolver da proposta foram sugeridos alguns pontos a melhorar como a implantação de métodos de custeio para apuração dos custos e para formação do preço de venda, além do controle e análise da lucratividade gerada. Pode-se concluir através dos cálculos, que os preços praticados não alcançam o lucro almejado pela empresa, aliás, está apresentando prejuízos nas vendas, devido não ter esses controles que a contabilidade de custos fornece.

Analisando a estrutura da empresa foi diagnosticado que o melhor método de custeio a adotar seria o de absorção, juntamente com a formação do preço pelo *mark-up*. Na aplicação desses métodos foi possível verificar que o valor de venda praticado nem cobre o custo, então conclui-se que, com o número expressivo de produtos que a empresa comercializa não existe justificativa para não ter esse controle de gastos, custos, impostos para formação do preço.

Conclui-se que este problema em estudo, atualmente é de maior relevância dentro da empresa, porém existem outras situações as quais precisam de melhorias como a gestão de estoques e a redução de despesas que a contabilidade pode auxiliar, aliados a outras áreas que também precisam de melhorias, para o crescimento, desenvolvimento e competitividade da empresa.

7. REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BERLATTO, Odir (Org.). **Manual para Elaboração e Normatização de Trabalhos Acadêmicos**. Caxias do Sul: FSG, 2012. Disponível em: <http://www.fsg.br/public/files/graduacao/geral/manual_normas%20_academicas.pdf>. Acesso em: 25 fev. 2014.

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços:** com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

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

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DIEHL, Astor Antonio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas:** métodos e técnicas. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

FERREIRA, José Antonio Stark. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

FLICK, Uwe. **Qualidade na pesquisa qualitativa.** Porto Alegre, RS, Artmed, 2009.

Disponível em:

<http://books.google.com.br/books?id=1OmZGR6Wz6sC&pg=PA4&dq=flick+2009&hl=pt-BR&sa=X&ei=BxSeU-T3EYTRsQSXz4CgAQ&ved=0CEYQ6AEwBg#v=onepage&q=flick%202009&f=false>

Acesso em: 15 jun. 2014.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 2007.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos:** textos, casos práticos e teses com respostas. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa:** planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, análise e interpretação de dados. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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

MATTAR, Fauze Nagib. **Pesquisa de Marketing:** Metodologia, planejamento. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos.** São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012.

OLIVEIRA, Luís Martins; PEREZ JÚNIOR, José Hernandez. **Contabilidade de Custos para não contadores.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RECEITA FEDERAL. **Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999.** Regulamento de Imposto de Renda (RIR/1999). Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2002/pergresp2002/pr284a291.htm>>.
Acesso em: 25 mai. 2014.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica fácil**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ROGERS, P.; SANTOS, E. J., LEMES, S. **Precificação em Empresas Comerciais: Um Estudo de Caso Aplicando o Custeio Variável Através do Método de Monte Carlo**. *Revista da FAE*, v.11, n.1, Jan./Jun. 2008.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Custos Industriais**. 20. ed. Curitiba: Ibplex, 2005.

_____. **Gestão de Custos**. 2. ed. rev. ampl. e atual. Curitiba: Ibplex, 2011.

_____. **Gestão de Custos**. 20. ed. Curitiba: Ibplex, 2006.